

Außerhandelsrechtliche Mitunternehmerschaften

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
(Dr. rer. pol.)

an der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Vorgelegt von:
Dipl.-Kfm. Herbert Schreuer
aus Hartmannsdorf Kreis Chemnitz

Nürnberg, 10. Juli 1963

1967



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41533917_0039

Außerhandelsrechtliche Mitunternehmerschaften

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
(Dr. rer. pol.)

an der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Vorgelegt von:
Dipl.-Kfm. Herbert Schreuer
aus Hartmannsdorf Kreis Chemnitz

Nürnberg, 10. Juli 1963

Referent: Professor Dr. Vogel

Korreferent: Professor Dr. Hubmann

Tag der mündlichen Prüfung: 11./12. Juli 1967



V o r w o r t

Die Wirtschaft wählt in zunehmendem Maße neben den herkömmlichen Gesellschaftsformen des Handelsrechts Gestaltungsformen, die nicht auf handelsrechtlichen Gesellschaftsverhältnissen beruhen.

Diese Entwicklung ist durch die Tatsache gefördert, daß das Steuerrecht nach der Währungsreform von beachtlichen Steuererleichterungen auf der einen und erhöhten Steuerbelastungen auf der anderen Seite charakterisiert wird. Je nach der gewählten Unternehmungsform können Steuererhöhungen oder Steuerminдерungen eintreten, da auch die Gesellschaftsbesteuerung nicht einheitlich ist ¹ .

Die Schaffung neuer Rechtstypen, die sich gleichsam an die bestehenden handelsrechtlichen Typen heranschieben, sie teilweise überlagern, teilweise in sie hineingreifen und somit ihre vorbezeichnete Norm wirtschaftlich abändern, ist sowohl als Antwort der Wirtschaftspraxis auf die Änderungen des Steuerrechts als auch zugleich als Sicherung gegen künftige Gesetzesänderungen anzusehen.

Neben der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, deren Anwendungsbereich sich vom Kleingewerbe bis zur Großindustrie erstreckt, sind es vor allem Kombinationen der Gestaltung erlaubter Unternehmungsformen ² , wie die

1) Brönner: Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschaftswechsels und der Umwandlungen, S. 38 ff.

2) Stutz: Die Gestaltung gesellschaftlicher Verträge im Hinblick auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. In: Steuer und Recht, Bd. 12, S. 9 f.

atypische stille Gesellschaft, Unterbeteiligungen an Gesellschaftsanteilen, Treuhandverhältnisse und außerhandelsrechtliche Familiengesellschaften, die im allgemeinen Wirtschaftsverkehr hervortreten.

Die Zielsetzung der Arbeit geht dahin, diese typischen Formen von Mitunternehmerschaften, die nicht auf handelsrechtlichen Gesellschaftsverhältnissen beruhen, hinsichtlich ihrer unterschiedlichen steuerrechtlichen Behandlung in der Einkommensteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer und Umsatzsteuer zu untersuchen.

Begrenzt wird die Untersuchung einmal dort, wo ein zur Annahme einer Mitunternehmerschaft berechtigendes Gesellschaftsverhältnis noch nicht zur Entstehung gelangt ist, wie z.B. beim partiarischen Darlehen oder wo ein nur noch formalrechtlich bestehendes Gesellschaftsverhältnis nicht mehr solche wirtschaftliche Wirkungen zeigt, die den Tatbestand der Mitunternehmerschaft erfüllen können. Zum anderen liegt die Grenze dort, wo § 1 Abs. 1 Ziff. 5 Körperschaftsteuergesetz Personenvereinigungen der Körperschaftsteuer unterstellt, weil die Verkehrsauffassung in der Personenvereinigung einen wirtschaftlich selbständigen Organismus erblickt, der sich gewissermaßen über die bestehenden Mitgliedschaften gelagert hat und diesen dadurch die wirtschaftliche Wirkung der Anteile juristischer Personen verleiht ¹.

1) Brönner, a.a.O.: S. 36, RFH-Urteil v. 4.4.1933 I A 172/32, RStB1 1933 S. 990

AUßERHANDELSRECHTLICHE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

I n h a l t s v e r z e i c h n i s

Kapitel 1

§ 1	BEGRIFF UND WESEN DER MITUNTERNEHMERSCHAFT	1
-----	--	---

Kapitel 2

	DIE EINZELVORAUSSETZUNGEN DER MITUNTERNEHMERSCHAFT	3
§ 2	Gewerbliche Betätigung	3
§ 3	Gesellschaftsverhältnis	3
§ 4	Gesellschaftsvermögen	5
	A Allgemeine Erfordernisse	5
	B Verzicht auf stille Reserven	8
§ 5	Beitragsleistung	11
	A Kapitalbeteiligung	11
	B Dienstleistung	13
	C Schenkung eines Anteils	15
§ 6	Gewinnbeteiligung	17
§ 7	Rückwirkung von Gesellschaftsverträgen	18
§ 8	Einzelunternehmer trotz Gesellschaftsvertrags	20

Kapitel 3

FORMEN AUßERHANDELSRECHTLICHER MITUNTERNEHMERSCHAFTEN 23

§ 9	Die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts	23
	A Das Wesen der Gesellschaft	23
	B Form des Gesellschaftsvertrages	24
	C Die Gesellschafter	24
	I Anzahl der Gesellschafter	24
	II Beitragsleistung	25
	III Vertretung	26
	IV Geschäftsführung	27
	D Gesellschaftsvermögen	29
	E Rechnungsabschluß und Gewinnverteilung	32
	F Ausscheiden und Eintritt von Gesellschaftern	34
	I Ausscheiden durch Vertrag	34
	II Eintritt neuer Gesellschafter	35
	III Ausscheiden durch Ausschluß	37
	IV Auseinandersetzung bei Ausscheiden	37
	V Ausschluß von den stillen Reserven	39
	G Abwicklung	40
	H Anerkennung als Mitunternehmerschaft	42
§ 10	Arbeitsgemeinschaften	43
	A Der wirtschaftliche Begriff	43
	B Anerkennung als Mitunternehmerschaft	44
§ 11	Die atypische stille Gesellschaft	45
	A Die typische stille Gesellschaft als Grundtatbestand	45
	B Die typische stille Gesellschaft im wirtschaftlichen Sinn	46
	C Die atypische stille Gesellschaft	47

D	Die atypische stille Gesellschaft der Anteilseigner an Kapitalgesellschaften	53
---	--	----

§ 12	Unterbeteiligung	57
A	Begriff und Wesen der Unterbeteiligung	57
B	Beitragsleistung und Erfolgsbeteiligung	58
C	Kontrollbefugnisse	61
D	Beendigung	62
E	Mehrfache Bestellung von Unterbeteiligungen	62
F	Unterbeteiligung als Mitunternehmerschaft	64
I	Allgemeine Voraussetzungen	64
II	Die Einzelvoraussetzungen	67
	1 Beitragsleistung	67
	2 Gewinnverteilung	69
	3 Verlustbeteiligung	70
	III Die Subsumierung unter § 11 StAnpG	70
§ 13	Treuhandverhältnisse	71
A	Treuhand im rechtlichen Sinn	71
B	Treuhand im steuerrechtlichen Sinn	73
C	Treuhand als Mitunternehmerschaft	74
§ 14	Faktische Gesellschaft	77
A	Die zivilrechtliche Regelung	77
B	Anerkennung als Mitunternehmerschaft	79
§ 15	Familiengesellschaft	79
A	Bürgerlich-rechtliche Geltung	79
B	Anerkennung als Mitunternehmerschaft	80
C	Abgrenzung zu den Innengesellschaften	83
	I Meta-Verbindung	84
	II Interessengemeinschaft	85
	III Konsortien	86

Kapitel 4

BESTEUERUNG AUßERHANDELSRECHTLICHER
MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

87

Abschnitt 1

Die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts 87

§ 16 Einkommensteuer 87

A Gewinnermittlungsart 88

B Bilanzbündeltheorie 88

C Einheitliche Gewinnfeststellung 91

D Steuerbilanz 93

I Betriebsvermögen 93

II Beiträge 96

1 Einlagenleistung 96

2 Einlagenverminderung 98

III Gewinnverteilung 102

1 Der steuerliche Tatbestand 102

2 Vorwegvergütungen für Arbeit 102

3 Vorwegvergütungen für Darlehen und
Wirtschaftsgüter 103

4 Mehrgewinne durch Betriebsprüfung 103

5 Betriebsausgaben einzelner Mitunternehmer 105

E Ein- und Austritt von Gesellschaftern 105

I Erwerb von Mitunternehmeranteilen 105

1 Einbringen von Privatvermögen 105

2 Einbringen von Betriebsvermögen 106

a Einbringen einzelner Betriebsvermögens-
gegenstände 106

b Einbringen eines Einzelunternehmens 107

3 Steuerliche Ergänzungsbilanzen 110

II Veräußerung von Mitunternehmeranteilen 112

1 Abfindung zu einem festen Betrag 113

a Abfindungssumme gleich Kapitalkonto 113

b	Abfindung über Kapitalkonto	113
c	Abfindung unter Kapitalkonto	116
2	Abfindung bei negativem Kapitalkonto	117
3	Abfindung des lästigen Gesellschafters	119
4	Entgeltliche Veränderung der Beteiligungsverhältnisse untereinander	120
5	a Abfindung mit Kaufpreistraten oder Renten	120
	b Betriebliche Veräußerungsrenten	122
	c Betriebliche Versorgungsrenten	123
	d Außerbetriebliche Versorgungsrenten	124
	e Rente an lästigen Gesellschafter	125
6	Abfindung in Sachwerten	125
7	Veräußerungsgewinn	128
	a Berechnung	128
	b Steuervorteile	130
8	Einheitliche Gewinnfeststellung	132
F	Sanierung	134
I	Allgemeine Voraussetzungen	134
II	Steuerpflichtiger Gewinn und ausgleichsfähige Verluste	137
III	Besserungsscheine	138
IV	Schenkweiser Schulderlaß	139
G	Auflösung und Auseinandersetzung	140
§ 17	G e w e r b e s t e u e r	141
A	Steuergegenstand	141
B	Beginn und Ende der Gewerbesteuerpflicht	142
C	Besteuerungsgrundlage	143
D	Steuerschuldner	145
E	Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermaßbetrags	146
F	Unternehmenseinheit	147
G	Organschaft	148
H	Unternehmerwechsel	149
I	Gewerbeverlust	149

§ 18	V e r m ö g e n s s t e u e r	151
A	Ermittlung der Anteile am Einheitswert des Gewerbebetriebs	152
B	Umfang des Betriebsvermögens	154
I	Allgemeine Grundsätze	154
II	Innergesellschaftliche Beziehungen	157
III	Betriebsschulden	157
IV	Wirtschaftsgüter von Ehegatten	159
C	Wechsel von Mitunternehmern	160
§ 19	U m s a t z s t e u e r	161
A	Das umsatzsteuerliche Rechtssubjekt	161
B	Leistungsvereinigung oder Leistungsaustausch	161
C	Entnahmen	163
D	Gründung	164
I	Einbringen durch Private	164
II	Einbringen durch Einzelunternehmer	164
III	Einbringen eines Unternehmens im ganzen	165
IV	Eintritt einer Personengesellschaft	167
V	Beteiligung der Gesellschafter anderer Personengesellschaften	167
VI	Unternehmereinheit	168
VII	Gründung mit einem Teil des Betriebsvermögens einer anderen Personengesellschaft	171
E	Umwandlung	171
F	Einlagenerhöhung	172
G	Einlagenherabsetzung	172
H	Eintritt neuer Gesellschafter	172
J	Ausscheiden von Gesellschaftern	173
I	Mitunternehmerschaften mit drei und mehr Gesellschaftern	173

II	Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters	174
J	Auflösung	177

Abschnitt 2

Besonderheiten in der Besteuerung der Arbeitsgemein- schaften, atypischen stillen Gesellschaft, Unterbe- teiligung, Treuhandverhältnisse, faktischen Gesell- schaft und Familiengesellschaft	179
---	-----

§ 20	Arbeitsgemeinschaften	179
A	Einkommensteuer	179
B	Gewerbsteuer	180
C	Vermögensteuer	180
D	Umsatzsteuer	181
I	Allgemeine Grundsätze	181
II	Kostenlose Beistellung als Gesellschafter- leistung	182
III	Arbeitskräfteabstellung als Gesellschaftsbeitrag	182
§ 21	Die atypische stille Gesellschaft	184
A	Einkommensteuer	184
B	Gewerbsteuer	185
C	Vermögensteuer	186
D	Umsatzsteuer	186
§ 22	Unterbeteiligung	187
A	Einkommensteuer	187
B	Gewerbsteuer	188
C	Vermögensteuer	190
D	Umsatzsteuer	191

§ 23	Treuhandverhältnisse	191
	A Einkommensteuer und Vermögensteuer	191
	B Gewerbesteuer	192
	C Umsatzsteuer	192
§ 24	Faktische Gesellschaft	193
§ 25	Familiengesellschaft	194
	I Einzelvoraussetzungen	194
	1 Beitragsleistung	194
	2 Gewinnbeteiligung	195
	3 Einfluß von Standesrecht	196
	II Ehegatten-Mitunternehmerschaft	196
	III Eltern und Kinder als Mitunternehmer	199
§ 26	Schlußwort	202

Abkürzungs-Verzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angeführten Orte
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a.F.	alte Fassung
Akt.-Ges.	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.,	Auflage
Bayer. FME.	Bayerische Finanzministerialentschließung
BB	Der Betriebs-Berater, Zeitschrift
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
BGHZ	Amtliche Sammlung des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Zeitschrift
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BStBl	Bundessteuerblatt
BVG	Bundesverfassungsgericht
DB	Der Betrieb, Zeitschrift
DStR	Deutsche Steuer-Rundschau, Zeitschrift
DStZ	Deutsche Steuerzeitung A
DV	Durchführungsverordnung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte, Zeitschrift
Einf.	Einführung

Entsch.	Entscheidung
Ergz.-Bd.	Ergänzungs-Band
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungs- verordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
evtl.	eventuell
ff.; f.	folgende
FG	Finanzgericht
FMB1	Amtsblatt des Bayer. Staatsmi- nisteriums der Finanzen
FR	Finanz-Rundschau, Deutsches Steuer- blatt
GesbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsver- ordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GW-StRK	Grundwerk zur Steuerrechtsprechung in Karteiform - Ausgewählte RFH- Entscheidungen 1919 - 1944
HFR	Höchststrichterliche Finanzrecht- sprechung, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, herausgege- ben unter Mitwirkung von Richtern des Bundesfinanzhofs von Dr. Her- mann Wennrich
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
JW	Juristische Wochenschrift, Zeit- schrift
JZ	Juristenzeitung
KG	Kommanditgesellschaft
KO	Konkursordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m.E.	meines Erachtens
NB	Neue Betriebswirtschaft, Beilage zum Betriebsberater

NJW	Neue Juristische Wochenschrift, Zeitschrift
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht, Zeitschrift
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
Rderl.	Runderlaß
RdF	Reichsminister der Finanzen
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBl	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
rkr.	rechtskräftig
RStBl	Reichssteuerblatt
s.	siehe
S.	Seite
Slg.	Amtliche Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
Slg.	Amtliche Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
Stpfl.	Steuerpflichtige(r)
StP	Der Steuerpraktiker, Zeitschrift
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuR	Steuer und Recht, Zeitschrift
StuW	Steuer und Wirtschaft, Zeitschrift
StuZbl	Steuer und Zollblatt
StW	Steuer-Warte, Zeitschrift
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
u.ä.	und ähnliche
Überbl.	Überblick

usw.	und so weiter
UStDB	Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau, Zeitschrift
u.U.	unter Umständen
vgl.	vergleiche
v.H.	von Hundert
Vorbem.	Vorbemerkung
VStDB`	Durchführungsbestimmungen zum Vermögensteuergesetz
VStG	Vermögensteuergesetz
VStR	Vermögensteuer-Richtlinien
WMP	Wertpapier-Mitteilungen, Frankfurt a. M., Teil IV B Wertpapier- u. Bankfragen Rechtsprechung
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
ZPO	Zivilprozeßordnung

Kapitel 1

§ 1

BEGRIFF UND WESEN DER MITUNTERNEHMERSCHAFT

Der steuerrechtliche Begriff der Mitunternehmerschaft findet sich im Einkommensteuergesetz - § 15 Ziff. 2 -, im Gewerbesteuergesetz - § 2 Abs. 2 Ziff. 1, § 8 Ziff. 8, § 9 Ziff. 2, § 12 Abs. 3 Ziff. 2 - und im Bewertungsgesetz - § 56 Abs. 1 Ziff. 7, § 67 Ziff. 1 -.

§ 15 Ziff. 2 EStG zählt zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch

" die Gewinnanteile der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat."

Der Begriff der Mitunternehmerschaft hat im Zivilrecht keine Parallele und ist nicht an handelsrechtliche Gesellschaftsverhältnisse gebunden ¹.

Bei dem Begriff der Mitunternehmerschaft handelt es sich vielmehr um einen eigenständigen steuerrechtlichen Begriff, der weitgehende Unabhängigkeit vom Gesellschaftsrecht besitzt und nicht an dessen Normen gebunden ist. Der steuerrechtliche Tatbestand der Mitunternehmerschaft erfaßt eine Vielzahl von Sachverhalten, bei denen nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.

1) RFH-Urteile v. 15.7.1931 VI 1 985/31; v. 12.11.1936 III 1 150, 6; StW 1937 Nr. 779, 3; 550, 55

Da § 15 Ziff. 2 EStG als Beispiel die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft bezeichnet, müssen für die ebenfalls erwähnten *a n d e r e n* Gesellschaften die Gesellschaftsrechte der Gesellschafter der genannten Handelsgesellschaften grundsätzlich als typisch für die Subsumtion gleichgelagerter und ähnlicher Tatbestände gelten.

Mit dem Hinweis auf die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft als charakteristische Fälle hat der Gesetzgeber den Begriff der Mitunternehmerschaft nur unvollständig umschrieben ¹ . " Dann - ... - darf man annehmen", - so meint Enno Becker ² - " daß der Gesetzgeber erwartete, es werde der Verwaltungsübung und der Rechtsprechung gelingen, die Grenzen der Anwendung des von ihm aufgestellten Satzes ... zu bestimmen oder auch in besonderen Fällen der besonderen Lage des Falles durch Beachtung der Lebensbedürfnisse in Verbindung mit dem Grundgedanken des von ihm aufgestellten Satzes durch einschränkende, ausdehnende oder sonst abwandelnde Auslegung Rechnung tragen" .

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs sowohl wie die des Bundesfinanzhofs hat diese von Enno Becker gewiesene Aufgabe in einer Vielzahl von Entscheidungen in die Tat umgesetzt und den unbestimmten Begriff der Mitunternehmerschaft in Übereinstimmung mit dem Gesetzeszweck durch Ausdeutung und Ausgestaltung inhaltlich ausgefüllt und weiterentwickelt.

In der folgenden Darlegung ist daher zu untersuchen, welche Einzelvoraussetzungen Gesetz und Rechtsprechung zur Erfüllung des steuerrechtlichen Tatbestands der Mitunternehmerschaft fordern.

1) Schacht, Der Mitunternehmer in der steuerrechtlichen Rechtsprechung, S. 3

2) Enno Becker in: StuW 1934, Sp. 308, 309

Kapitel 2

DIE EINZELVORAUSSETZUNGEN DER MITUNTERNEHMERSCHAFT

Der Begriff des Unternehmers als der Inhaber eines Unternehmens im Sinne des § 15 EStG - und damit auch der des Mitunternehmers - ist ein wirtschaftlicher. Nur wer den Betrieb auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko führt, ist Unternehmer bzw. Mitunternehmer ¹.

§ 2 Gewerbliche Betätigung

Mitunternehmer kann unter Bezugnahme auf § 15 Ziff. 2 EStG nur der G e s e l l s c h a f t e r sein, vorausgesetzt, daß er an einer Gesellschaft beteiligt ist, die den Betrieb eines G e w e r b e s zum Gegenstand hat und bei der er als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist.

§ 3 Gesellschaftsverhältnis

Mitunternehmerschaft setzt begriffsnotwendig ein Gesellschaftsverhältnis dergestalt voraus, daß es dem gemeinsamen Zweck aller Gesellschafter dienen muß ². Das Beteiligungsverhältnis muß über eine reine Gläubigerstellung oder über die Rechtsstellung des typischen stillen Gesellschafters hinausgehen ³.

1) BFH-Urteil v. 28.2.1961 I 25/61 U, BStBl III 1961 S. 252

2) Bopp: Die Unterbeteiligung an gewerblichen Unternehmen im Steuerrecht, S. 44; Theis in: DB 1964, S. 916 ff.

3) Fiegle: Die steuerliche Prüfung von Verträgen, S. 36

Mitunternehmer kann daher nur derjenige sein, der in irgendeiner Weise am Erfolg des Unternehmens beteiligt ist. Eine reine Umsatzbeteiligung stellt keine echte Ergebnisbeteiligung dar, da sie auch in Verlustjahren zu gewähren ist ¹. Die bloße Beteiligung allein am Warenlager läßt kein Gesellschaftsverhältnis, das zur Annahme einer Mitunternehmerschaft berechtigt, erkennen ².

Auch aus der Tatsache der bloßen Übernahme eines laufenden Verlustes ist noch nicht auf das Vorhandensein einer Mitunternehmerschaft zu schließen ³. Nicht begriffsnotwendig ist es, daß eine laufende Gewinnbeteiligung vorliegt ⁴.

Mitunternehmerschaft setzt nicht eine so umfassende Rechtsstellung voraus, daß eine Teilnahme an Geschäftsführung und Vertretung gegeben sein müßte ⁵. So hindert z.B. die Tatsache, daß der Kommanditist nach Gesetz von Geschäftsführung und Vertretung gemäß § 164, § 170 HGB ausgeschlossen ist, seine Eigenschaft als Mitunternehmer gemäß § 15 Ziff. 2 EStG nicht.

Mitunternehmerschaft erfordert auch nicht, daß der Mitunternehmer den Gesellschaftsgläubigern gegenüber unmittelbar und unbeschränkt haftet. Die Gefahrtragung für den auf gemeinsame Rechnung geführten Betrieb kann für den einzelnen Mitunternehmer - sei es gleichzeitig nach außen und nach innen, sei es nur nach innen - abgeschwächt sein ⁶. Dieser Tatbestand ist bedeutsam bei der Beurteilung außerhandelsrechtlicher Mitunternehmerschaften, deren Gesellschafter nachgiebiges Recht vertraglich analog zum Handelsrecht gestalten.

- 1) Herrmann-Heuer, EStG, KStG, Ann. 27 E 910, 8 zu § 15
- 2) RFH-Urteil v. 17.7.1935 VI A 485/35, RStBl 1935 S. 1192
- 3) RFH-Urteil v. 20.1.1944 III 38/43, RStBl 1944 S. 435
- 4) RFH-Urteil v. 13.6.1935 VI A 2019/32, Stuw 1935 Nr. 65; RFH-Urteil v. 1.5.1929 V. 129/29, RStBl 1929 S. 427 Nr. 603
- 5) RFH-Urteil v. 10.9.1930 VI A 178/30, RStBl 1931 S. 190
- 6) RFH-Beschluß v. 23.3.1927 II L 182/26, Stuw 1927 Nr. 311; RFH-Urteil v. 12.11.1926 III A 155/26, Stuw 1927 Nr. 479, S. 550, 551

Mitunternehmerschaft kennt ferner keine Registerpflicht als Voraussetzung ihrer Anerkennung. Kraft der ausdrücklichen Bestimmung des § 15 Ziff. 2 EStG ist sie nicht auf Gesellschaften des Handelsrechts beschränkt, sondern erfaßt als steuerrechtlicher Tatbestand auch alle außerhalb des Handelsrechts auftretenden Gesellschaften, sofern diese tatbestandsmäßig ihre Voraussetzungen erfüllen¹. Die Mitunternehmerschaft braucht nicht nach außen in Erscheinung zu treten, sie kann auch nur im Innenverhältnis zwischen den Mitunternehmern bestehen².

§ 4

Gesellschaftsvermögen

A

Allgemeine Erfordernisse

Die Rechtsprechung ging zunächst grundsätzlich davon aus, daß Mitunternehmerschaft die Beteiligung des Mitunternehmers am Gesellschaftsvermögen erfordere³. "Wer nicht an den Anlagewerten beteiligt ist, wird nicht als Mitunternehmer betrachtet, auch wenn er eine bestimmende Einwirkung auf den Gang des Unternehmens und das Recht hat, unter Umständen den Betrieb wieder zu übernehmen"⁴.

Einen Anteil am Vermögen hat nur der Gesellschafter, der ein unmittelbares Anrecht auf einen Teil des Gesellschaftsvermögens besitzt⁵. Da ein solcher Anteil von den Wertschwankungen im Betriebsvermögen der Gesellschaft unmittelbar beeinflußt wird, schließt die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen grundsätzlich die Beteiligung an den stillen und offenen Reserven des Anlagevermö-

1) RFH-Urteil v. 10.9.1930 VI A 178/30, RStB1 1931 S. 190, 191

2) Bopp, a.a.O., S. 44, 46

3) RFH-Urteil v. 16.11.1927 VI A 593/27, RStB1 1928 S. 90; RFH-Urteil v. 8.3.1933 I A 330/31, RStB1 1933 S. 405; Schacht, a.a.O., S. 10

4) Enno Becker, a.a.O., S. 324, 326

5) Rosenau, Kuhlberg, Wichtige steuerliche Überlegungen zur Bilanz und zur Verlust- und Gewinnrechnung, zur Gründung, Umwandlung und Auflösung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, Heft 6, S. 86

gens ¹ einschließlich des Firmenwertes mit ein. Die Beteiligung an den Anlagewerten braucht sich allerdings nicht auf sämtliche stillen Reserven zu erstrecken. Im Falle des Eintritts in die Gesellschaft kann die Teilnahme an den stillen Reserven auf diejenigen beschränkt werden, die sich nach Eintritt des Gesellschafters an den neuerworbenen Anlagewerten bilden ². Ob eine solche Vertragsvereinbarung dingliche Wirkung besitzt oder nur als Gewinnverteilungsvereinbarung für den Veräußerungsfall bestimmter Anlagegegenstände anzusprechen ist, ist dabei ohne Belang ³.

Den Grundsatz, daß der Mitunternehmer an den Anlagewerten beteiligt sein muß, engte bereits die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ein ⁴. Das Erfordernis der Anlagenbeteiligung wurde auf Fälle begrenzt, in denen die Einbringung der Arbeitskraft nicht oder nicht wesentlich in Betracht kam ⁵. Trotz vollzogenen Gesellschafts Austritts und Auszahlung des Kapitalkontos zum Nennbetrag wurde wegen des hohen Gewinnanspruchs und der Fortdauer der Geschäftsführungsbefugnis das Weiterbestehen einer Mitunternehmerschaft angenommen ⁶. Ein unbeschränkt persönlich haftender Gesellschafter, der von der Beteiligung an den Anlagewerten ausgeschlossen war, wurde im Hinblick auf die gegen eine hohe Gewinnbeteiligung übernommene unbeschränkte persönliche Haftung ebenfalls zum Mitunter-

1) § 131 AktGes.

2) RfH-Urteil v. 14.10.1936 VI A 465/35, RStB1 1936 S. 1101

3) RfH-Urteil v. 19.12.1931 VI A 1017/31, kommentiert von Lenski in: DStZ 1939 S. 467

4) RfH-Urteil v. 21.12.1932 VI A 1240/31, StuW 1933 Nr. 280

5) RfH-Urteil v. 15.6.1938 VI 292/38, RStB1 1938 S. 779; Oswald in: StuW 1955, Nr. 7, Sp. 454 bis 456

6) RfH-Urteil v. 9.3.1938 VI 81/38, RStB1 1938 S. 643

nehmer erklärt ¹ . Ein bedeutsames Interesse am Betrieb, welches in einer Beteiligung am Gewinn und Verlust zum Ausdruck kam, wurde dagegen nicht als genügende Voraussetzung für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft betrachtet ² .

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs muß nach dem Gesamtbild im Einzelfalle entschieden werden, ob ein Rechtsverhältnis wirtschaftlich als Mitunternehmerschaft zu betrachten ist ³ . Gewöhnlich setzt eine Mitunternehmerschaft danach außer einer Beteiligung am Gewinn auch eine Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft, an den stillen Reserven des Anlagevermögens sowie am Verlust des Unternehmens voraus. Je nach den Umständen des Einzelfalles können bei wirtschaftlicher Betrachtung andere Gesichtspunkte in den Vordergrund treten.

Im Urteil vom 12.1.1954 ⁴ bestätigte der Bundesfinanzhof zwar grundsätzlich, daß bei der Beurteilung einer Mitunternehmerschaft die Beteiligung an den Anlagewerten, vor allem am Geschäftswert, wesentliche Bedeutung besitzt. Trotzdem stellte er entscheidend auf das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ab. Als wesentlich bezeichnete er die mit der Beteiligung eng verbundene gesellschaftsrechtliche Verpflichtung zur Lieferung bestimmter Waren, die erheblichen Einfluß auf die Festsetzung des Gewinnverteilungsschlüssels ausgeübt hatte.

- 1) RFH-Urteil v. 15.7.1951 VI A 985/51, StuW 1951 Sp. 1189
- 2) RFH-Urteil v. 1.5.1929 VI A 325/29, RStBl 1929 S. 427
- 3) BFH-Urteil v. 22.11.1955 I 139/54 S, BStBl III 1956 S. 4
- 4) BFH-Urteil v. 12.1.1954 I 88/54 U, BStBl III 1954 S. 101, 102

Als Kriterium für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft zieht die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs neben der Beteiligung am Anlagevermögen und einer unbeschränkten Haftung im steigenden Maße auch die Beteiligung am Gewinn und Verlust mit ein ¹.

Hat ein Vertrag den typischen Inhalt eines Gesellschaftsvertrages zwischen Gewerbetreibenden, liegt eine erhebliche Gewinnbeteiligung sowie eine Verlustbeteiligung, eine Teilnahme an den stillen Reserven des Unternehmens - wenn auch nicht am Firmenwert - vor, ist Vertretungsmacht vorhanden und besitzt der Beteiligte maßgebenden Einfluß auf die Geschäftsführung, kann er außerdem die Gesellschaft kündigen und das Unternehmen dann sogar noch selbst fortsetzen, so liegt ohne Rücksicht auf sonstige formal-rechtliche Vereinbarungen eine Mitunternehmerschaft vor ². Der Frage, wem das Betriebsvermögen rechtlich gehört, ist daher keine entscheidende Bedeutung zuzumessen; es kann u.a. auch von einer Personenmehrheit gepachtet oder unentgeltlich zur Verfügung gestellt sein ³.

B

Verzicht auf stille Reserven

Im Falle der Auflösung der Gesellschaft muß jeder Gesellschafter an den dann vorhandenen stillen

1) BFH-Urteil v. 22.11.1955 I 139/54 S, U, BStBl III 1956 S. 4; BFH-Urteil v. 14.2.1956 I 84/55 U, BStBl III 1956 S. 103; BFH-Urteil v. 3.9.1957 I 47/57 U, BStBl III 1957 S. 375

2) BFH-Urteil v. 14.2.1956 I 84/55 U, BStBl III 1956 S. 103

3) Littmann: Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 7. Aufl., Tz. 54 zu § 15 EStG

Reserven partizipieren. Sein Anspruch darauf kann von vornherein nach h.M. nicht wegbedungen werden ¹ .

Unterschiedliche Meinungen liegen in Rechtsprechung und Literatur hinsichtlich des Verzichts auf stille Reserven vor ² .

Bestimmt der Gesellschaftsvertrag, daß vorzeitig ausscheidende Gesellschafter oder die Erben verstorbener Gesellschafter an den stillen Reserven nicht partizipieren, so sieht Lenski ³ als rechtlich bedeutsam an, daß hier von vornherein nicht feststeht, welcher Gesellschafter unter bestimmten Umständen nicht an den stillen Reserven teilhat. Denn die bis zur Auflösung der Gesellschaft verbleibenden Gesellschafter haben bei solchen Vereinbarungen unabdingbar einen Anspruch auf die stillen Reserven. Damit kann angenommen werden, daß jeder Gesellschafter grundsätzlich seinen Anteil auch an den stillen Reserven besitzt und nur für bestimmte Fälle von der vollen Geltendmachung seiner Mitunternehmerrechte ausgeschlossen ist. Derartige gesellschaftliche Vereinbarungen unterscheiden sich mithin klar von jenen Gesellschaftsverhältnissen, bei denen von vornherein bestimmte Personen nicht an den Rücklagen partizipieren, wie das bei der stillen Gesellschaft der Fall ist.

Im Hinblick auf die zivilrechtliche Zulässigkeit der Abdingbarkeit eines Auseinandersetzungsguthabens ⁴ gelangte die Rechtsprechung der Finanzgerichte zu der Ansicht,

1) Littmann, 7. Aufl., Tz 52 zu § 15 EStG

2) Rosenau-Kuhlberg, Bd. 6, S. 86

3) Lenski in: DStZ 1939, S. 468

4) Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 22. Aufl., Anm. 1 zu § 738

daß es auf die Bedingungen der Beendigung der Mitunternehmerschaft nicht entscheidend ankommen kann ¹ . Durch freie Vereinbarungen können die Mitunternehmer von der Teilnahme an den stillen Reserven ausgeschlossen werden, auch wenn sich diese Maßnahme nicht gleichmäßig auf alle Gesellschafter erstreckt. Eine solche Maßnahme setzt voraus, daß sie aus anerkannten betrieblichen Gründen getroffen wird und somit nicht § 1 Abs. 3, § 5, § 6 StAnpG verletzt. Das Bestehen einer Mitunternehmerschaft kann allerdings dann nicht mehr anerkannt werden, wenn einem mitarbeitenden Gesellschafter auch ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes seitens des beherrschenden Gesellschafters gekündigt werden kann und er dann trotzdem auf die Teilnahme an den stillen Reserven bei Auszahlung seines Auseinandersetzungsguthabens zu verzichten hat. Wer freiwillig auf die von ihm mitgeschaffenen stillen Reserven von vornherein verzichtet, um die er sonst spätestens im Zeitpunkt der Liquidation nicht mehr gebracht werden kann, ist kein Mitunternehmer ² .

Littmann ³ sieht eine wirtschaftliche Notwendigkeit für die steuerliche Anerkennung des Verzichts auf die Auskehrung stiller Reserven insbesondere für die Fälle, in denen ein Gesellschafter vorzeitig oder vertragswidrig ausscheidet oder in denen das Gesellschaftsverhältnis wegen geschäftsschädigenden Verhaltens eines Gesellschafters gekündigt wird. Möglicherweise werde durch solche Vertragsvereinbarungen sogar die Bildung übermäßiger stiller Reserven erschwert. Der Verzicht

1) FG Hamburg, Urteil v. 5.5.1953 I 110 - 111/52, StP 1953 S. 574; Theis in: DB 1952, S. 237

2) FG Kassel, Urteil v. 29.7.1953 I 517/52, EFG 1954 S. 32

3) Littmann, 7. Aufl., Tz 53 zu § 15 EStG

auf die Teilnahme an den stillen Reserven sei nicht als eine Frage des Bestehens einer Mitunternehmerschaft, sondern primär als eine Frage der Gewinnbeteiligung zu werten. Die Beteiligung am Inlagevermögen sei nur ein bedeutsames Indiz für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft, nicht aber ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal. Das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft könne mithin nicht allein deshalb verneint werden, weil einem oder mehreren Gesellschaftern die Beteiligung an den stillen Reserven oder einem eventuell vorhandenen Geschäftswert im Falle der Auflösung sowohl als auch für den Fall des Ausscheidens unter Fortbestand der Gesellschaft vertraglich versagt wird¹.

Dem Argument Littmanns, es handele sich hier primär um eine Frage der Gewinnbeteiligung, ist zuzustimmen. Dessen gleichen verdient sein Hinweis Beachtung, daß durch die Zulässigkeit solcher Vereinbarungen der Bildung übermäßiger stiller Reserven in den Bilanzen der Mitunternehmerschaft vorgebeugt werden kann.

5 Beitragsleistung

A Kapitalbeteiligung

Die im Gesellschaftsvertrag ausbedungene Einlage kann in Geld, Sachen und Rechten sowie allen Gegenständen

1) Littmann, 7. Aufl., Tz 54 zu § 15 EStG

bestehen, die übertragbar und selbständig bewertbar sind ¹.

In der Regel deckt sich das Kapitalkonto mit dem Wert der geleisteten Einlage und erhöht oder vermindert sich künftig durch Gewinne ², bzw. Verluste unter Berücksichtigung von Entnahmen und vereinbarten Einlagen. Trifft der Gesellschaftsvertrag keine Bestimmung über die Höhe des Kapitalkontos, so sind bürgerlich-rechtlich objektive Maßstäbe zugrunde zu legen. Den Gesellschaftern bleibt es unbenommen, insbesondere bei Sacheinlagen in freier Vertragsgestaltung, einen über oder unter dem objektiven Wert liegenden Wertansatz zu wählen. Die Grenze für eine solche Bewertung bildet die Generalklausel des § 138 BGB, wonach Verträge nicht gegen die guten Sitten verstoßen dürfen ³.

Im Falle der Liquidation fließt der Unterschied zwischen dem Wertansatz der unterbewerteten Einlage und dem Liquidationserlös auch den übrigen Gesellschaftern zu. Der Gesellschaftsvertrag kann daher bestimmen, daß eine unterbewertete Einlage in Höhe ihres Unterschiedsbetrages zum objektiven Wert als Darlehen für die Dauer der Gesellschaft gelten soll ⁴.

Steuerrechtlich erfolgt die Bewertung der Einlage gemäß § 6 Abs. 1 Ziff. 5, 6 EStG mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung, höchstens jedoch mit den

- 1) BFH-Urteil v. 12.1.1952 IV 365/42 U, BStBl III 1953 S. 58
- 2) Im Falle des § 721 Abs. 2 BGB bedarf es dazu einer Vereinbarung zur analogen Anwendung des § 120 HGB
- 3) Paulick in: StuR, Bd. 5, S. 15
- 4) BGH v. 24.11.1958, DB 1958 S. 199; Paulick in: StuR, Bd. 5, S. 15

Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist ¹ .

B Dienstleistung

Als Erfüllung gesellschaftlicher Einlageverpflichtung gilt auch die vereinbarte Dienstleistung eines Gesellschafters ² . Denn für das Vorhandensein einer Mitunternehmenschaft ist ein buchmäßiges Kapitalkonto nicht Voraussetzung ³ .

Die Tatsache der Einbringung der Arbeitskraft in eine Gesellschaft bedeutet allerdings für sich allein noch nicht die Anerkennung als Mitunternehmenschaft ⁴ . Voraussetzung ist weiter, daß sich der Gesellschafter zu jeder Zeit am Gesellschaftsvermögen durch Leistung einer Kapitaleinlage beteiligen kann ⁵ . Es kommt vor allem auf die tatsächliche Gestaltung der Beziehungen zwischen den Beteiligten an und nicht lediglich auf den Inhalt der vertraglichen Vereinbarungen. keinesfalls darf es sich dabei nur um die Erfüllung einer vom Gesellschaftsverhältnis unabhängigen Verpflichtung handeln ⁶ . Damit anerkennt das Steuerrecht wie das

- 1) Littmann, 7. Aufl., Tz 332 - 334 zu § 6 EStG
- 2) BFH-Urteil v. 12.1.1952 IV 365/42 U, BStBl III 1953 S. 58
- 3) RFH-Urteil v. 15.6.1938 VI 292/38, RStBl 1938 S. 779
- 4) BFH-Urteil v. 12.1.1953 IV 365/52 U, BStBl III 1953 S. 58
- 5) RFH-Urteil v. 18.3.1942 VI 236/41, RStBl 1942 S. 618; Lenski in: DStZ 1939, S. 459, 498
- 6) RFH-Urteil v. 24.7.1929 VI A 903/29, StuW 1929 Nr. 701

Zivilrecht, daß die persönliche Tätigkeit zur Förderung des gemeinsamen Zweckes die gleiche Wertung haben kann wie eine Kapitaleinlage ¹ .

Die Gewährung von Gesellschaftsrechten an einen in eine Personengesellschaft eintretenden Gesellschafter, der nur zum Einbringen seiner Dienstleistung verpflichtet ist, unter wirtschaftlich besonders vorteilhaften Bedingungen stellt auch nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs grundsätzlich keine unentgeltliche Zuwendung dar ² . Die Übernahme der Dienstleistung und die Übernahme der persönlichen Haftung gelten danach als genügende Gegenleistung. Nur unter besonderen Umständen kann unter der weiteren Voraussetzung, daß auch die Gesellschafter subjektiv das Mißverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung erkannt und eine freigebige Bereicherung des eintretenden Gesellschafters gewollt haben, eine gemischte Schenkung angenommen werden. Schenkung ist dann jener Teil der Gewinnbeteiligung, der die angemessenen Leistungen des neuen Gesellschafters überschreitet ³ .

Im Falle des Eintritts eines bisherigen Angestellten in eine Mitunternehmerschaft ist der Wert der eingebrachten Dienstleistung nicht jenem Betrag gleich, den der Arbeitnehmer vorher für seine unselbständige Tätigkeit bezog und kann somit nicht als genügende Gesellschafterleistung angesehen werden. Es ist dabei der Unterschied zu berücksichtigen, der zwischen der Stellung eines Angestellten und der eines Mitgesellschafters besteht. Im Gegensatz zum Angestellten über-

1) RFH-Urteil v. 18.3.1942 VI 236/41, RStB1 1942 S.618

2) BGH-Urteil v. 11.5.1959 II ZR 2/58, DB 1959 S. 649

3) Paulick in: StuR, Bd. 5, S. 11; BFH-Urteil v. 29.1.1959 III 71/58 U, BStB1 III 1959 S. 155

nimmt der Mitgesellschafter neben der Pflicht zur Mitarbeit auch die Mitverantwortung für die Geschäftsführung und die Haftung für die Verbindlichkeiten. In der Aufnahme des bisherigen Angestellten als Gesellschafter ist daher eine Erweiterung seines Aufgabenkreises zu erblicken, die auch zu einer höheren Bewertung seiner Arbeitskraft führt ¹

C Schenkung eines Anteils

Die Aufnahme eines neuen Gesellschafters kann auch dergestalt erfolgen, daß der bisherige Alleinunternehmer dem neu eintretenden Gesellschafter einen Teil seines eigenen Vermögens durch Übertragung von seinem Kapitalkonto schenkt. Die Errichtung des Kapitalkontos des neuen Gesellschafters vollzieht sich dann durch Umbuchung vom Kapitalkonto des bisherigen Alleinunternehmers auf das Kapitalkonto des neu eintretenden Gesellschafters. Die Begründung des Gesamthandeigentums am Betriebsvermögen bedeutet eine Verminderung der Eigentumsrechte des bisherigen Alleineigentümers zugunsten des eingetretenen Mitunternehmers. Steuerlich soll der Vorgang nicht zu einer Realisierung der stillen Reserven führen, wenn die Buchwerte fortgeführt werden, keine außerbetrieblichen Zahlungen empfangen und das Kapitalkonto des bisherigen Einzelunternehmers nicht ohne eine entsprechende Einlage aufgebucht wird. Die

1) RFH-Urteil v. 7.11.1940 III e A 18/40, RStBl 1941 S. 71

auf den neu eingetretenen Mitunternehmer übertragenen stillen Reserven werden dann durch künftige Gewinnverteilung oder spätestens bei der Auseinandersetzung aufgelöst ¹ .

Einkommensteuerrechtlich wird der Vorgang mithin nicht als Beendigung des Gewerbebetriebs des Rechtsvorgängers und Eröffnung des Gewerbebetriebs durch den Rechtsnachfolger angesehen, sondern als eine unveränderte Fortführung des Betriebes ² . Es ist auch keine Privatentnahme des bisherigen Alleinunternehmers gegeben, weil die Schenkung von Eigenkapital nicht als betriebsfremder Zweck zu betrachten ist, sondern als ein Vorgang, der sich innerhalb des Betriebes des bisherigen Alleininhabers vollzieht. Für eine Bewertung der Kapitalumbuchung zum Teilwert gemäß § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG ist daher kein Raum ³ . Dieselben Grundsätze gelten, wenn es sich um die Änderung von Beteiligungsverhältnissen der bisherigen Gesellschafter handelt. Damit stellt der Bundesfinanzhof die unentgeltliche Übertragung unter Lebenden und die Gesamtrechtsnachfolge in Erbfällen gleich ⁴ .

Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs sieht dagegen in der einfachen Umbuchung des schenkweise versprochenen Kapitalanteils in den Geschäftsbüchern noch keine Bewirkung der versprochenen Leistung nach § 518 Abs. 2 BGB, die den Mangel der Form heilen könnte. Es genügt danach nicht, daß der Geschäftsinhaber den vereinbarten Anteil buchmäßig, steuerlich oder sonstwie als Vermögen des anderen führt, der dadurch nicht stärker als schuldrechtlich an dem Vermögen des Geschäftsinhabers beteiligt wird ⁵ . Der Gesellschaftsvertrag bedarf in diesem Falle gemäß § 518 Abs. 1 BGB der gerichtlichen oder notariellen Beurkundung.

1) BFH-Urteil v. 21.8.1961 I 32/61 U, BStBl III 1961 S. 500

2) BFH-Urteil v. 24.10.1951 IV 233/51 U, BStBl III 1952 S. 5

3) Paulick, a.a.O., S. 13

4) BFH-Urteil v. 24.10.1951 IV 233/51 U, BStBl III 1952 S. 6

5) BGH-Urteil II ZR 16/52 v. 29.10.1952, NJW 1953 S. 138, 1954 S. 1905

§ 6 Gewinnbeteiligung

Wirtschaftlich betrachtet kann der einzelne Mitunternehmer keinen größeren Anteil am Gesamtgewinn erhalten, als ihm nach seinen tatsächlichen Leistungen zukommt. Die Höhe der Gewinnbeteiligung muß daher in einem angemessenen Verhältnis zur Kapitaleinlage und zur Tätigkeit des Mitunternehmers stehen. Ein neu eintretender Gesellschafter ist daher so lange nicht freigebig bereichert, wie die ihm eingeräumte Gewinnbeteiligung in ihrer Höhe durch den Wert der übernommenen Gesellschaftspflichten zur Mitarbeit, Mitverantwortung und Mithaftung ausgeglichen wird ¹ .

Es ist nicht erforderlich, daß der Mitunternehmer am laufenden Verlust teilnimmt. Unabdingbar für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft ist aber die Teilnahme am Verlust spätestens im Falle der Auseinandersetzung. Denn Mitunternehmerschaft erfordert grundsätzlich, daß eine Beteiligung am Geschäftsvermögen vorliegt, was seinen Ausdruck spätestens bei Auflösung der Gesellschaft findet. Trotz Fehlens einer laufenden Gewinn- und Verlustbeteiligung ist daher eine Mitunternehmerschaft anzunehmen, wenn ein Vermögensanteil durch eine Beteiligung an den Anlagewerten vorhanden ist ² .

Bei Vorliegen einer unangemessenen Gewinnverteilung kann der Tatbestand des § 6 StAnpG, also ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, gegeben sein. In einem solchen Falle ist aber weder das gesamte Gesellschaftsverhältnis noch die gesamte Gewinnverteilung zu beanstanden, sondern der unangemessene

1) Paulick in: StuR. Bd. 5, S. 16

2) RfH-Urteil v. 1.5.1929 VI A 325/29, RStBl 1929 S.427

Teil des zuerkannten Gewinnanspruchs ist als Schenkung zu betrachten, die einkommensteuerlich ohne Wirkung bleibt ¹ .

Änderungen der ausbedungenen Gewinnverteilung sind auch steuerrechtlich anzuerkennen, wenn sie auf Grund neuer Vertragsgestaltungen erfolgen und es sich dabei nicht um einen Mißbrauch im Sinne des § 6 StAnpG handelt. Die Gewinnverteilung wird auch noch rückwirkend im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung mit Wirkung ab dem Beginn des abgelaufenen Wirtschaftsjahres anzuerkennen sein ² . Ist die Bilanz beim Finanzamt bereits eingereicht, so kann gemäß § 4 Abs. 2 EStG ein Antrag auf Bilanzänderung gestellt werden, der der Zustimmung des Finanzamts bedarf, soweit es sich nicht überhaupt um eine dem Gesellschaftsvertrag widersprechende Gewinnverteilung handelt, so daß die Bilanz dadurch selbst falsch ist ³ .

§ 7 Rückwirkung von Gesellschaftsverträgen

Im Zivilrecht sind rückwirkende Absprachen grundsätzlich möglich und wirksam. Im Steuerrecht dagegen gilt der Grundsatz des Verbots der Rückwirkung. Das Steuerrecht läßt die wirtschaftlichen Vorgänge ausschlaggebend sein, und zwar in der Form, wie sie tatsächlich in Vollzug gesetzt worden sind ⁴ . Durch formale Gestaltungen nachträglicher Art kann der Steuerpflichtige daher das tatsächlich Geschehene nicht mehr ändern ⁵ .

1) BFH-Urteil v. 22.8.1951 IV 147/50 U, BStBl III 1951 S. 183

2) Littmann, 7. Aufl., Tz 92 zu § 15 EStG

3) FG Karlsruhe v. 26.11.1954 II 381/54, EFG 1955 S. 34

4) Spitaler in: DB 1950 S. 644; StRK-Anm. zu EStG § 5 R 244

5) BFH-Urteil v. 25.10.1960 I 116/60 U, BStBl III 1961 S. 94

Die Beteiligten können für Zwecke der Besteuerung mithin nicht nachträglich für die Gewinnverteilung zeitlich nach rückwärts wirkende andere Grundlagen schaffen. Das Bestehen einer Mitunternehmerschaft kann nur ab dem Zeitpunkt anerkannt werden, in dem alle Abmachungen, die für den Gesellschaftsvertrag wesentlich sind, bereits tatsächlich vorliegen und auch einigermaßen genau umschrieben sind ¹.

Behaupten die Gesellschafter das Bestehen früherer mündlicher Abreden, so ist für deren Anerkennung Voraussetzung, daß diese Abreden tatsächlich getroffen und tatsächlich vollzogen worden sind ². War ein Gesellschaftsvertrag zunächst nur mündlich abgeschlossen, aber tatsächlich vollzogen, so ist die Mitunternehmerschaft bereits vom Zeitpunkt des mündlichen Vertragsabschlusses ab als gegeben zu betrachten. Die Tatsache, daß in einer späteren schriftlichen Niederlegung des Gesellschaftsvertrags einzelne Punkte mit geringer Bedeutung genauer fixiert werden, ist steuerlich unschädlich ³. Das gilt insbesondere, wenn es sich um einzelne von vornherein bewußt offen gelassene Punkte von nicht grundlegendem oder augenblicklich noch nicht bedeutsamen Inhalt handelt, wie z.B. über Kündigung oder Auflösung, über Eintritt neuer Gesellschafter und dergleichen ⁴.

In der Vereinbarung einer steuerlich unzulässigen Rückbeziehung eines Gesellschaftsvertrages kann im konkreten Fall allerdings eine steuerlich zu beachtende Gewinnverteilungsabrede liegen ^{5,6}.

1) RFH-Urteil v. 22.10.1931 VI A 1949/29, RStBl 1932 S. 388; Lenski, a.a.O., S. 464

2) RFH-Urteil v. 3.2.1932 VI A 64/32, RStBl 1932 S. 466 und RFH-Urteil v. 20.4.1932 VI A 181/32, RStBl 1932 S. 1063

3) RFH-Urteil v. 20.11.1929 VI A 1487/29, RStBl 1930 S. 195; Lenski, a.a.O., S. 465

4) RFH-Urteil v. 29.6.1938 VI 396/38, RStBl 1938 S. 930

5) RFH-Urteil v. 30.4.1935 VI A 604/33, RStBl 1935 S. 1296; Lenski, a.a.O., S. 466

6) Littmann, 7. Aufl., Tz 92, 106 zu § 15 EStG

8 Einzelunternehmer trotz Gesellschaftsvertrags

Entscheidend kommt es auf die tatsächliche Durchführung eines Gesellschaftsverhältnisses an. Besteht nur nach außen hin ein Gesellschaftsverhältnis, ist aber in Wirklichkeit der beherrschende Gesellschafter einem Einzelunternehmer gleichzusetzen, während es den anderen Gesellschaftern an einer echten Mitunternehmerschaft - kein Unternehmerrisiko, keine Verlustbeteiligung, kein entscheidender Einfluß auf den Betrieb - fehlt, so ist der beherrschende Gesellschafter auch steuerlich Einzelunternehmer gemäß § 1 Abs. 3 StAnpG. Die auf die übrigen Gesellschafter verteilten Gewinnanteile sind dann nicht den Einkünften gemäß § 15 EStG zuzurechnen, sondern sind Einkünfte aus den anderen sechs Einkunftsarten¹. Ein bürgerlich-rechtlich als Gesellschafter Geltender kann within einkommensteuerrechtlich nicht als Mitunternehmer zu behandeln sein².

Nach § 5 Abs. 1 StAnpG ist ein Vertrag dann steuerlich unwirksam, wenn er ein Scheingeschäft darstellt. Darunter sind solche Gestaltungen zu verstehen, die nur scheinbar, aber nicht in Wirklichkeit gewollt und gegeben sind³. Hat sich in tatsächlicher Hinsicht an der bisherigen Lage nichts geändert, ist ein Gesellschaftsvertrag also nur zum Schein abgeschlossen, so ist der bisherige Einzelunternehmer nach wie vor Einzelunternehmer und nicht Mitunternehmer⁴.

1) BFH-Urteile v. 3.7.1952 IV 48/52 U, BStBl III 1952 S. 257; v. 12.12.1951 I 115/51 U, BStBl III 1952 S. 79

2) RFH-Urteil v. 15.1.1931 VI A 611/29, RStBl 1931 S. 275

3) Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 3 zu § 5 StAnpG

4) Littmann, 7. Aufl., Tz 43 vor § 1

§ 6 Abs. 1 StAnpG gibt die Möglichkeit, Gesellschaftsverträgen die steuerliche Anerkennung zu versagen. Danach kann die Steuerpflicht durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nicht umgangen oder gemindert werden. Zum Zwecke der Steuerersparnis dürfen nicht ungewöhnliche und unnatürliche, also dem Wirtschaftsleben fremde Wege beschritten werden ^{1, 2}.

§ 6 StAnpG bedeutet keine Einschränkung der Vertragsfreiheit im Steuerrecht. Für die Besteuerung bleibt maßgebend, was die Beteiligten vereinbart und tatsächlich ausgeführt haben, und nicht, was sie auch hätten vereinbaren und ausführen können. Sie brauchen steuerlich nicht denjenigen Weg zu wählen, der am ungünstigsten oder auch nur weniger günstiger als der von ihnen vertraglich vereinbarte ist. Bereits die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs anerkannte die bürgerlich-rechtliche Form nur dann nicht, wenn auf einem rechtsgeschäftlichen Schleichweg etwas anderes erreicht werden sollte, als es der Vertrag darstellte ³.

Bei der Beurteilung der Anwendung des § 6 StAnpG ist zu beachten, daß es auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bei der einschneidenden Natur der Steuertarife den Steuerpflichtigen nicht verboten werden kann, die für sie günstigste rechtliche Gestaltungsform zu wählen. Dies entspricht oft sogar dem Willen des Gesetzgebers, da die Wirtschaftspolitik die Steuerpolitik beeinflusst ⁴.

1) Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 3 zu § 6 StAnpG

2) Littmann, 7. Aufl., Tz 41 vor § 1

3) Urteil des RFH v. 20.1.1944 III 38/43, RStBl 1944 S. 435; Littmann in: Neue Betriebswirtschaft, Beilage zum BB, 1953 Nr. 5, S. 90

4) BFH-Urteil v. 22.8.1951 IV 246/50 S, BStBl III 1951 S. 181

Bühler ¹ sieht als "das Vorherrschende und Primäre die Gestaltungsfreiheit in Beziehung auf Gesellschaften" an. Die vereinbarte Gesellschaftsform wird daher dann als unnatürlich und ungewöhnlich angesehen werden können, wenn ohne weiteres erkennbar ist, daß nicht der abgeschlossene, sondern in Wirklichkeit ein anderer Vertrag nach bürgerlich-rechtlichen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten zwingend gewesen wäre ² .

Bei der Prüfung der Frage, ob ein Gesellschaftsverhältnis als Mitunternehmerschaft abgelehnt werden muß, ist auch der Tatsache Rechnung zu tragen, daß der Bundesfinanzhof ³ der bürgerlich-rechtlichen Ausgestaltung wesentlich größere Bedeutung zumißt, als dies die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs getan hat. Seine Änderung der Rechtsprechung in dieser Hinsicht diene der Rechtssicherheit. Sie solle für den Kaufmann die Möglichkeit schaffen, zuverlässig vorauszuberechnen ⁴ .

- 1) Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl., S. 199
- 2) BFH-Urteil v. 7.11.1950 I 20/50 U, BStBl III 1951 S.12; Bescheid und Urteil v. 14.6.1955 / 11.10.1955 I 117/54 U, BStBl III 1956 S. 11
- 3) BFH-Urteil v. 13.1.1959 I 44/57 U, BStBl III 1959 S. 197
- 4) Anderer Ansicht hinsichtlich Vorausberechenbarkeit und der dadurch bewirkten Rechtsunsicherheit: Spitaler in: DB 1956, S. 29; BB 1956, S. 7 ff. u. Felix in: FR 1959, S. 363 ff.

Kapitel 3

FORMEN AUSSERHANDELSRECHTLICHER MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

Das Thema gebietet die Begrenzung der Untersuchung auf die typischen Formen, in denen Mitunternehmerschaften, die nicht auf handelsrechtlichen Gesellschaftsverhältnissen beruhen, im Wirtschaftsleben auftreten. Als solche sind zu verzeichnen: die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die atypische stille Gesellschaft, die Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil, Treuhandverhältnisse, die faktische Gesellschaft und Familiengesellschaften.

Es erscheint erforderlich, zunächst das jeweilige Rechtsinstitut in dem Umfange einer Untersuchung zu unterziehen, als es geeignet ist, die Vorbedingungen zur Anwendung des steuerrechtlichen Tatbestands der Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Ziff. 2 EStG zu schaffen.

§ 9 Die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts

A Das Wesen der Gesellschaft

Nach § 705 BGB verpflichten sich die Gesellschafter gegenseitig durch den Gesellschaftsvertrag, die Erreichung eines gemeinsamen Zweckes in der durch den Vertrag bestimmten Weise zu fördern, insbesondere die vereinbarten Beiträge zu leisten ¹.

Die Verpflichtung der einzelnen Gesellschafter zum Zusammenschluß zu einem gemeinsamen Zweck und die Verpflichtung, diesen gemeinsamen Zweck zu fördern, sind unabding-

1) Palandt, Anm. 2 zu § 705

bare Voraussetzungen für das Bestehen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts ¹ .

Die Gesellschaft kann für einen dauernden oder vorübergehenden erlaubten Zweck geschlossen werden ² .

B Form des Gesellschaftsvertrages

Die Gründung der Gesellschaft ist zivilrechtlich ³ und steuerrechtlich formlos, soweit nicht §§ 313, 518 BGB zum Zuge kommen ⁴ .

Der Fassung des Gesellschaftsvertrages kommt eine entscheidende Bedeutung zu, weil zwingenden Rechts ⁵ nur die folgenden Vorschriften sind : Entziehung und Kündigung der Geschäftsführung ⁶ , Unterrichts- und Nachprüfungsrecht des einzelnen Gesellschafters ⁷ , Gebundenheit des Gesellschaftsvermögens ⁸ , Kündigungsrecht ⁹ , Kündigung der Gesellschaft auf Lebenszeit und nach Ablauf bestimmter Zeit ¹⁰ , Kündigung durch den Pfändungsgläubiger ¹¹ und Konkurseröffnung über das Vermögen eines Gesellschafters ¹² .

C Die Gesellschafter

I Anzahl der Gesellschafter

Unabdingbar ist das Vorhandensein mehrerer Gesellschafter. Eine Ein-Mann-Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist

1) Palandt, Anm. 4 b zu § 705

2) Palandt, Anm. 4 a zu § 705

3) Palandt, Anm. 3 a, 4 a zu § 705; RGZ 163, 392

4) RFH-Urteil v. 29.6.1938 VI 396/38, RStB1 1938 S. 930

5) Palandt, Anm. 8 zu § 705

6) § 712 Abs. 1, 2 BGB

7) § 716 BGB

8) § 719 Abs. 1 BGB

9) § 723 Abs. 3 BGB

10) § 724 Satz 1 BGB

11) § 725 Abs. 1 BGB

12) § 728 BGB

nicht denkbar ¹ .

Gesellschafter können sowohl natürliche als auch juristische Personen sein ² . Selbst eine andere Gesellschaft bürgerlichen Rechts kann als Personengesamtheit als Gesellschafterin einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts auftreten. In diesem Fall werden nicht die einzelnen Gesellschafter einer anderen Gesellschaft bürgerlichen Rechts Mitglieder, sondern nur die Personengesamtheit ³ .

II Beitragsleistung

Die aus § 705 BGB folgende Beitragspflicht ist im Zweifel durch gleiche Beitragsleistungen zu erfüllen ⁴ . Die Leistung der Beiträge geschieht im gewöhnlichen Wege durch Zahlung, Übereignung, Übergabe, Erbringen von Dienstleistungen usw. ⁵ . Sind die eingebrachten Einlagen mit Sach- bzw. Rechtsmängeln behaftet, so gelten für die Haftung des einbringenden Gesellschafters die §§ 445, 493, 446, 447, 459 BGB nur entsprechend, da als Leistungsgrund keine Austausch- sondern eine Vereinigungsabrede vorliegt ⁶ .

Ob die eingebrachten Sachen in das gemeinschaftliche Eigentum übergehen, oder ob sie nur zum gemeinsamen Gebrauche bestimmt sind, ist in einzelnen Tatfrage. Für den Fall, daß die Gesellschafter keine Einigung darüber erzielen, stellt § 706 Abs. 2 BGB Auslegungsregeln auf.

1) Palandt, Anm. 1 zu § 736, RGZ 163, 149

2) RGZ 101, 105, 142, 21

3) Palandt, Anm. 3 a zu § 705, RGZ 163, 149; 105, 240

4) Palandt, Anm. 1 b zu § 706; RGZ JW 11, 371

5) Palandt, Anm. 2 zu § 706

6) Palandt, Anm. 2 zu § 706

Der einbringende Gesellschafter leistet seine Einlage an die Gesellschaft und damit an alle Gesellschafter, da es der Gesellschaft bürgerlichen Rechts an der eigenen Rechtspersönlichkeit fehlt. Kommt einer der Gesellschafter mit seiner Beitragsleistung in Verzug, so kann jeder der anderen Gesellschafter oder können diese gemeinsam, z.B. vertreten durch ihren Geschäftsführer, die Leistung an die Gesellschaft verlangen ¹.

Eine Nachschußpflicht besteht nach § 707 BGB grundsätzlich nicht. Sie kann sich aber aus der Erreichung des gemeinsamen Zwecks ergeben, wenn die Beiträge nicht der Höhe nach festgesetzt sind ². Sie wirkt nur im Innenverhältnis der Gesellschafter und nur während des Bestehens der Gesellschaft, während am Ende Nachschußpflicht in den Grenzen des § 735 BGB besteht. Dritte können sich auf Grund der unbeschränkten Haftung der Gesellschafter für die Gesellschaftsschulden jederzeit grundsätzlich an jeden Gesellschafter halten ³.

III Vertretung

Da die Gesellschaft bürgerlichen Rechts keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, hat sie auch keinen "gesetzlichen" Vertreter.

Wenn alle Gesellschafter im Rechtsverkehr mit Dritten gemeinschaftlich handeln, so liegt ein Selbsthandeln der Gesamtheit und keine Vertretung vor. Der Gesellschaftsvertrag kann eine rechtsgeschäftliche Vertretungsmacht (Vollmacht) festlegen ⁴. Das Gesetz bestimmt im § 714 BGB, daß demjenigen Gesellschafter,

1) RGZ 76, 281

2) Palandt, Anm. 1 zu § 707

3) Palandt, Anm. 2 c zu § 707

4) Palandt, Anm. 1 zu § 714

dem nach dem Gesellschaftsvertrage die Befugnis zur Geschäftsführung erteilt ist, im Zweifel auch die Vertretung der anderen Gesellschafter Dritten gegenüber zusteht.

Der bevollmächtigte Gesellschafter berechtigt und verpflichtet seine Mitgesellschafter nur, wenn er erkennbar in ihrem Namen auftritt ¹, andernfalls verpflichtet und berechtigt er sich nur selbst, und er hat seinen Mitgesellschaftern gegenüber die gesellschaftsrechtliche (schuldrechtliche) Übertragungspflicht ².

Die Haftung der vertretenen Gesellschafter kann durch Vereinbarung mit Dritten auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt werden. Eine solche Haftungsbeschränkung kann auch durch Beschränkung der Vertretungsmacht einzelner Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag eintreten. Der im Rechtsverkehr auftretende Dritte hat daher den Umfang der Vertretungsmacht des Gesellschafters zu prüfen, weshalb eine Beschränkung der Vertretungsmacht bei Prüfung durch Dritte erkennbar sein muß ³.

Ist die Vertretungsmacht von den Gesellschaftern einem Gesellschafter übertragen, so kann sie nur aus wichtigem Grunde mit der erforderlichen Mehrheit widerrufen und, wenn sie mit der Befugnis zur Geschäftsführung erteilt worden war, nur mit dieser zusammen entzogen werden ⁴.

Geschäftsführung

Nach § 709 Abs. 1 BGB steht die Führung der Geschäfte der Gesellschaft den Gesellschaftern gemeinschaftlich

1) Palandt, Anm. 1 zu § 164

2) Palandt, Anm. 2 b zu § 718, Anm. 3 a, 3 b zu § 714

3) Palandt, Anm. 3 c zu § 714; RGZ 155/87, 82

4) §§ 715, 714, 712 BGB

zu, so daß für jedes Geschäft die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich ist. Der Grundsatz der Einstimmigkeit gilt als gewahrt, wenn ein Gesellschafter unter der stillschweigenden Zustimmung der anderen handelt ¹. Für mehrere bestellte Geschäftsführer gilt in Ermangelung besonderer Vereinbarungen das Einstimmigkeitsprinzip ².

Wird die Führung der Geschäfte nach § 710 BGB einem Gesellschafter oder mehreren Gesellschaftern übertragen, so sind die übrigen Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Den von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschaftern steht das Widerspruchsrecht des § 711 nicht zu ³. Sie haben dann insbesondere das Recht auf Unterrichtung und Nachprüfung nach § 716 BGB, also das Recht auf Einsichtnahme in die Geschäftsbücher und Papiere der Gesellschaft mit der Möglichkeit, sich daraus eine Übersicht über den Stand des Gesellschaftsvermögens anzufertigen.

Steht die Führung der Geschäfte vertraglich allen oder mehreren Gesellschaftern dergestalt zu, daß jeder allein zu handeln berechtigt ist, so muß nach § 711 BGB die Vornahme eines Geschäftes unterbleiben, wenn einer der geschäftsführenden Gesellschafter widerspricht. Der Widerspruch muß vor Vornahme des beabsichtigten Geschäftes erklärt werden. Verstößt der Widerspruch eines Gesellschafters gegen Treu und Glauben, so ist er gemäß § 242 BGB unbeachtlich. Das trotz eines berechtigten Widerspruchs abgeschlossene Geschäft ist einem Dritten

1) Palandt, Anm. 1 zu § 709 Abs. 1

2) Palandt, Vorbem. zu § 709 Anm. 4

3) Palandt, Anm. 1 zu § 710; RGZ 102/412

gegenüber wirksam, und der widersprechende Gesellschafter haftet auf Grund seines Gesamthandverhältnisses, es sei denn, der Dritte war über den Widerspruch unterrichtet ¹. Das Gesamthandverhältnis, in dem die Gesellschafter zueinander stehen, verpflichtet sie zur gesellschaftlichen Treuepflicht. Diese umschließt insbesondere die Zustimmung zu Geschäften, die den Gesellschaftszweck fördern und die Unterlassung von treuwidrigen Handlungen, die den Gesellschaftszweck gefährden.

Die Geschäftsführung der Gesellschafter ist als Ausfluß ihrer Mitgliedschaft nicht auf Dritte übertragbar ². Unter den Gesellschaftern gilt nur die culpa in concreto ³. Ohne eine entsprechende Vereinbarung erhalten die Geschäftsführer keine Vergütung für ihre Tätigkeit ⁴. Bei Vorliegen eines wichtigen Grundes kann ihnen die Geschäftsführung nach §§ 712, Abs. 1, 664 ff. BGB durch einstimmigen Beschluß oder durch einen satzungsmäßigen Mehrheitsbeschluß entzogen werden. Auch der geschäftsführende Gesellschafter kann seinerseits nach § 712 Abs. 2 BGB aus wichtigem Grunde kündigen ⁵. Erteilte Sondervollmachten erlöschen nach § 168 BGB.

D Gesellschaftsvermögen

Das Gesellschaftsvermögen als Inbegriff von Sachen und Rechten ist Gesamthandvermögen ⁶. Es ist nicht nur

1) Palandt, Anm. 1 zu § 711, BGH 16, 394, ähnlich RGZ 81, 92

2) Palandt, Vorbem. zu § 709, Anm. 3 a

3) Palandt, Anm. 1 zu § 708

4) Palandt, Anm. 1 zu § 713, RGZ 170, 396

5) Palandt, Anm. 1 zu § 712; Weimar, a.a.O., S. 30

6) anders grundsätzlich bei Innengesellschaften, vgl. Palandt, Anm. 1 zu § 718, Anm. A 8 zu § 705

die Summe aller Anteile der einzelnen Gesellschafter, sondern als ein Ganzes dinglich gebunden zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes, also ein Sondervermögen im Gegensatz zum Privatvermögen der Gesellschafter. Die Gesellschafter sind Gesamthandgläubiger in Bezug auf die zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Sachen, Forderungen usw. ¹.

In das Gesellschaftsvermögen fallen nach § 718 BGB die Beiträge der Gesellschafter einschließlich der Ansprüche auf Leistung dieser Beiträge, dazu treten die durch die Geschäftsführung der Gesellschafter erworbenen Gegenstände, der Geschäftswert, ein eventueller Surrogationserwerb und ausbedungene Nachschüsse ².

Die Beteiligung des Einzelnen am Gesellschaftsvermögen - der Anteil - ist die vermögensrechtliche Seite der Mitgliedschaft. Kein Gesellschafter hat ein selbständiges, vom Recht seiner Mitgesellschafter unabhängiges Teilrecht am Gesellschaftsvermögen ³. Der Gesellschafter kann nach § 719 Abs. 1 BGB nicht über seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen verfügen. Da aber nach § 717 BGB ⁴ durch den Gesellschaftsvertrag oder bei Zustimmung aller Gesellschafter ein Mitgliedschaftswechsel durch Übertragung oder sonstigen Übergang unter Fortdauer der Identität der Gesellschaft statthaft ist ⁵, so ist auch die Übertragung des Anteils am Gesellschaftsvermögen durch einstimmigen Beschluß der Gesellschafter oder durch einen im Gesellschaftsvertrag vereinbarten

1) Palandt, Anm. 1 zu § 718, Anm. 1 b zu § 705

2) Palandt, Anm. 2 zu § 718, RGZ 76/276, 278, Anm. 2 zu § 706 S. 589

3) Palandt, Anm. 1 zu § 719; RGZ 60/128

4) Palandt, Anm. 1 a zu § 717

5) Palandt, Anm. 1 a zu § 717

Mehrheitsbeschluß möglich ¹. Für die Zustimmung der Gesellschafter maßgebender Zeitpunkt ist die Abtretung oder Verpfändung, nicht also der Abschluß des Kausalgeschäftes. Tritt daher ein Gesellschafter seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen unerlaubt ab, so ist die Abtretung schwebend unwirksam bis zu ihrer Genehmigung durch die Mitgesellschafter, weil das Verbot der Übertragung des Anteils im Sinne des § 719 Abs. 1 BGB kein gesetzliches Veräußerungsverbot im Sinne des § 135 BGB ist ².

Ein Gesellschafter kann nach § 719 Abs. 1 BGB kraft zwingenden Rechts auch nicht die Teilung des Gesellschaftsvermögens verlangen. Er hat vielmehr erst nach Auflösung der Gesellschaft Anspruch auf seinen Gesellschaftsanteil in Form des Auseinandersetzungsguthabens ³.

Neben seinem Anteil am Gesamthandvermögen besitzt der einzelne Gesellschafter auch seinen Anteil an den einzelnen Gegenständen des Gesellschaftsvermögens. Dieser Anteil ist nach § 719 Abs. 1 BGB zwingend jeder Verfügung durch den Gesellschafter entzogen, nicht pfändbar und nicht verpfändbar, sondern nur über die Pfändung eines Auseinandersetzungsguthabens zu erlangen. Entgegenstehende Vereinbarungen sind nichtig nach § 134 BGB ⁴.

Die Gesellschafter haften den Gläubigern der Gesellschaftsschulden auch persönlich mit ihrem eigenen Vermögen nach den Bestimmungen der §§ 420 ff. BGB. Die

1) Palandt, Anm. 2 d zu § 719, BGH, WPM 61, 303

2) RGZ 92/398; Palandt, Anm. 2 b zu § 719

3) Palandt, Anm. 2 a zu § 719

4) RGZ 93/294; Palandt, Anm. 1 c zu § 717; Anm. 1 zu § 725

Haftung der Gesellschafter entsteht primär, sie haben kein Recht, den Gläubiger auf das Gesellschaftsvermögen zu verweisen, es sei denn, es läge vertraglicher Haftungsausschluß vor. Auch im Stadium der Auseinandersetzung können die Gläubiger ihre Befriedigung sowohl aus dem Gesellschaftsvermögen als auch von dem einzelnen Gesellschafter fordern ¹. Nach h.M. gilt das gleiche, wenn ein Gesellschafter-Gläubiger aus einem vom Gesellschaftsverhältnis verschiedenen Rechtsverhältnis - z.B. Kauf, unerlaubte Handlung usw. - eine Forderung gegen die Gesamtheit hat. Auch hier entsteht die Haftung der übrigen Gesellschafter sofort und primär ohne das Recht, den Gesellschafter-Gläubiger auf das Gesellschaftsvermögen zu verweisen. Der Gesellschafter-Gläubiger hat jedoch nach Treu und Glauben von seiner Forderung den auf ihn selbst entfallenden Verlustanteil abzusetzen ².

E Rechnungsabschluß und Gewinnverteilung

Nach § 721 Abs. 1 BGB kann der Gesellschafter den Rechnungsabschluß und die Verteilung des Gewinns und Verlustes erst nach Auflösung der Gesellschaft fordern. Der so auf Grund einer Totalbilanz ermittelte Gewinn oder Verlust ist damit ein Teil des Anspruchs auf Auseinandersetzung. Da die Vorschrift nicht zwingenden Rechts ist, kann sie als eine der Gesellschaftsgrundlagen durch Vertrag aller Gesellschafter abgeändert werden ³.

Für auf längere Dauer geschlossene Gesellschaften hat die Gewinnverteilung im Zweifel nach § 721 Abs. 2 BGB

1) Palandt, Anm. 4 a zu § 718

2) Palandt, Anm. 4 bb zu § 718; RGZ 153, 311

3) Palandt, Anm. 3 b zu § 705; RGZ 95, 152

4) Veith-Klauss, Beteiligungen und Auseinandersetzungen in: Schriften für angewandte Rechtswissenschaft, Heft 2, S. 7

am Schlusse jedes Geschäftsjahres zu erfolgen. Damit entsteht am Schlusse jedes Geschäftsjahres für jeden Gesellschafter ein selbständiger Anspruch auf Feststellung und Auszahlung des Gewinns. Wird der Gewinn in diesem Falle nicht abgehoben, so wird er Gesellschafterschuld und erhöht nicht - anders als nach § 120 Abs. 2 HGB ¹ - die Einlage des Gesellschafters, falls der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt. Eintretene Verluste sind mangels entgegenstehender vertraglicher Vereinbarungen - anders als nach §§ 120, 121 HGB ² - auch bei jährlicher Gewinnverteilung erst am Ende der Gesellschaft auszugleichen gemäß §§ 707, 735 BGB ³ . Die Gewinn- und Verlustverteilung erfolgt gemäß § 722 Abs. 1 BGB nach Köpfen ohne Rücksicht auf Beitragshöhe und -art; denn die Gesellschaft bürgerlichen Rechts wird von Personal- und nicht von Kapitalgrundsätzen beherrscht ⁴ .

Der bürgerlich-rechtliche Grundsatz der Gleichbehandlung aller Gesellschafter ist durch den Gesellschaftsvertrag abwandelbar ⁵ . Verschiedenartige Beitragsleistungen der Gesellschafter können durch Variierung der Gewinn- und Verlustverteilung berücksichtigt werden. Unterschiedliche Höhe der Einlagenleistung, verschiedenwertige Arbeitsleistung, Kapitalverzinsung u.ä. bilden Anhaltspunkte für einen vom Gesetz abweichenden Verteilungsmaßstab ⁶ .

Der Ausschluß der Verlusttragung ist von der Rechtsprechung anerkannt, dagegen kann der Gewinnanspruch eines

- 1) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 3 zu § 120 HGB
- 2) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 2 zu § 120, Anm. 3 zu § 121 HGB
- 3) Palandt, Anm. 1 zu § 721
- 4) Palandt, Anm. 1 c zu § 722
- 5) Palandt, Anm. 1 a zu § 722
- 6) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 3 zu § 120 HGB

Gesellschafter nicht ganz ausgeschlossen werden; denn der Zweck der Gesellschaft muß ein gemeinsamer sein ¹ .

F Ausscheiden und Eintritt von Gesellschaftern

I Ausscheiden durch Vertrag

Grundsätzlich bedeutet der Wegfall eines Gesellschafters die Auflösung der Gesellschaft, da der vorhandene Gesellschafterbstand eine Grundlage der Gesellschaft ist ² .

Nach § 736 BGB kann jedoch im Gesellschaftsvertrag bestimmt werden, daß im Falle der Kündigung, des Todes oder des Konkurses eines Gesellschafters die Gesellschaft unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehen soll. In einem solchen Falle scheidet der Gesellschafter unmittelbar mit Eintritt des Ereignisses aus der Gesellschaft aus. Die Gesellschaft wird unter Wahrung ihrer Identität fortgesetzt. Die Fortsetzung der Gesellschaft setzt nach h.M. voraus, daß mindestens zwei Gesellschafter verbleiben ³ . Auch eine Fortsetzung unter den übrigen Gesellschaftern ist während der laufenden Auseinandersetzung noch möglich, sie bedarf jedoch der Zustimmung des Ausgeschiedenen, seiner Erben oder des Konkursverwalters ⁴ . Ausnahmsweise kann das Fortbestehen der Gesellschaft auch bei einer zweigliedrigen

1) Palandt, Anm. 4 b zu § 705, Anm. 1 a zu § 722

2) Palandt, Anm. 3 a, 3 d zu § 705

3) RGZ 163/149; Staudinger-Keßler, Anm. A 6 zu § 736, zitiert nach Palandt, Anm. 1 zu § 736

4) Palandt, Vorbem. 2 vor § 723, Anm. 1 zu § 728

Gesellschaft bürgerlichen Rechts unter analoger Anwendung des § 142 HGB ¹ angenommen werden. Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes ² läßt dies zu, wenn der Gesellschaftsvertrag "unmittelbar oder wenigstens im Wege der Auslegung ergibt, daß die Beteiligten eine derartige Fallgestaltung gewollt haben" ³ .

Da der Anteil des Ausgeschiedenen nach § 738 Abs. 1 BGB den übrigen Gesellschaftern von selbst zuwächst, bedarf es in diesen Fällen keiner Übertragungshandlungen. Es ist daher kein Formzwang nach § 313 BGB gegeben, wenn Grundstücke im Gesellschaftsvermögen stehen; die übrigen Gesellschafter haben vielmehr gemäß § 894 BGB Anspruch auf Berichtigung des Grundbuchs.

II Eintritt neuer Gesellschafter

Der Eintritt neuer Gesellschafter setzt einen Vertrag zwischen allen bisherigen Gesellschaftern und dem neuen voraus.

Der Gesellschaftsvertrag kann bereits alle übrigen Gesellschafter verpflichten, einen von einem Mitgesellschafter Vorzuschlagenden aufzunehmen. Dabei kann es sich um ein bindendes Angebot gegenüber dem neuen Gesellschafter handeln, so daß es nur noch der Annahmeerklärung durch diesen bedarf ⁴ . Der Gesellschaftsvertrag kann weiter einen einfachen Mehrheitsbeschluß der Gesellschafter für die Neuaufnahme vorsehen oder auch einem Gesellschaftsorgan die Ermächtigung zur Aufnahme einräumen ⁵ .

1) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 1 A zu § 142 HGB

2) BGH, WPM 62, 881

3) zitiert nach Palandt Anm. 1 zu § 736

4) Palandt, Einf. 5 vor § 328; Anm. 3 b aa zu § 736

5) RGZ 128/176

Der im § 738 Abs. 1 BGB vorgesehenen "Anwachsung" entspricht hier die "Abwachsung" von Gesellschaftsrechten ¹.

Möglich ist auch das Ausscheiden eines Gesellschafters und der gleichzeitige Eintritt eines neuen Gesellschafters. Die Zulässigkeit folgt bereits aus § 727 Abs. 1 BGB, wonach bei entsprechender Bestimmung im Gesellschaftsvertrag die Gesellschaft im Erbfolge nicht aufgelöst wird. Der Gesellschaftsvertrag kann daher den Gesellschafterwechsel durch Vertrag des bisherigen Gesellschafters mit dem neuen mit unmittelbarer Wirkung gegen die übrigen Gesellschafter bestimmen. Er kann aber auch nur die Verpflichtung aller übrigen Gesellschafter festlegen, einen von einem Mitgesellschafter Vorschlagenden an seiner Stelle aufzunehmen ². Es vollzieht sich dann die "Umwachsung" des Gesamthandvermögens, so daß es auch hier keiner Übertragungshandlung bedarf.

Der neu eingetretene Gesellschafter haftet für die bisherigen Gesellschaftsschulden nur mit seinem Anteil am Gesellschaftsvermögen, den er für den Eintritt hat aufbringen müssen. Für die Nachschulden dagegen haftet er auch persönlich. In dieser Begrenzung der Haftung auf die Nachschulden liegt ein wesentlicher Unterschied der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zur offenen Handelsgesellschaft, wo unabdingbar der neu eintretende Gesellschafter für die vor seinem Eintritt begründeten Verbindlichkeiten der Gesellschaft im Rahmen des § 130 Abs. 1 HGB haftet ³. Der in die Gesellschaft bürgerlichen Rechts neu eintretende Gesellschafter kann jedoch auch die persönliche Haftung für frühere Schulden

1) RGZ 106, 67; 83, 315

2) RGZ 128, 176

3) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. zu § 130 HGB

der Gesellschaft gemäß §§ 414 ff. BGB ausdrücklich übernehmen.

III Ausscheiden durch Ausschluß

Den Gesellschaftern steht gegebenenfalls nach § 737 BGB das Recht auf Ausschluß eines Mitgesellschafters zu. Voraussetzung ist, daß der Gesellschaftsvertrag bestimmt, daß die Gesellschaft im Falle der Kündigung durch einen Gesellschafter unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehen soll und daß in der Person des Auszuschließenden ein die übrigen Gesellschafter nach § 723 Abs. 1 Satz 2 zur Kündigung berechtigender Umstand eintritt. An das Vorliegen eines wichtigen Grundes sind strenge Anforderungen zu stellen, was die Berücksichtigung der gesamten gesellschaftsvertraglichen Beziehungen der Gesellschafter erfordert ¹. Bei der zweigliedrigen Gesellschaft bürgerlichen Rechts gilt § 737 nicht ².

Der Gesellschaftsvertrag kann darüber hinaus den Ausschluß ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes, durch bloßen Mehrheitsbeschluß oder auch durch ein Organ, zulassen ³.

IV Auseinandersetzung bei Ausscheiden

Der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen wächst den übrigen Gesellschaftern kraft Gesetzes ⁴ zu. Die "Anwachsung" gehört zum Wesen des Gesamthandverhältnisses, es bedarf also keiner besonderen Übertragungshandlungen.

1) BGH, WPM 61, 32

2) Palandt, Anm. 1 zu § 737, Anm. 1 zu § 736;
a.A. BGH 32, 307, WPM 61, 32

3) Palandt, Anm. 1 zu § 737, BGH 31, 295

4) Palandt, Anm. 1 zu § 738

Vom seinem Ausscheiden an ist der bisherige Gesellschafter in Bezug auf sein Abfindungsguthaben Geld-Gläubiger der Gesellschaft, und nach § 427 BGB haften ihm die verbleibenden Gesellschafter persönlich als Gesamtschuldner. Der Ausgeschiedene hat Anspruch auf eine wirkliche Auseinandersetzung, die hier jedoch nicht auf eine Aufteilung des Gesellschaftsvermögens, sondern nur auf Abrechnung lautet ¹, und zwar gleichgültig ob er verschuldet oder unverschuldet ausgeschieden ist. Die Mitgesellschafter haben ihn so zu stellen, wie er bei der Auseinandersetzung stehen würde, wenn die Gesellschaft zur Zeit seines Ausscheidens aufgelöst worden wäre. Sein Wertanspruch auf Geldabfindung tritt an die Stelle der Forderung auf Einlagenrückerstattung nach § 733 BGB und der Überschußzahlung nach § 734 BGB.

Eine Auseinandersetzungsbilanz hat den Wert des Gesellschaftsvermögens nach den wirklichen Werten zu ermitteln und das Auseinandersetzungsguthaben festzusetzen. Dabei ist der Verkehrswert des Gesamtvermögens, nicht der seiner einzelnen Teile, zu schätzen, und zwar unter Verwendung des Reproduktionswertes und des Geschäftswertes ². Schwebende Geschäfte sind dabei nicht zu bewerten, sondern im Rahmen des § 740 Abs. 1 BGB nach Anfall von Gewinn oder Verlust mit dem Ausgeschiedenen abzurechnen.

Die verbleibenden Gesellschafter haben den Ausgeschiedenen ³ von den gemeinschaftlichen Schulden zu befreien. Der Ausscheidende hat den Anspruch auf Rückgabe der der Gesellschaft zur Benutzung überlassenen Gegenstände im Rahmen des § 732 BGB. Hat der Ausscheidende einen Fehl-

1) RGZ 118, 296, Palandt, Anm. 2 zu § 738

2) Palandt, Anm. 2 c zu § 738

3) Palandt, Anm. 2 b zu § 738

betrag nach § 739 BGB abzudecken, so besitzen die verbleibenden Gesellschafter ein Zurückbehaltungsrecht an den rückgabepflichtigen Gegenständen nach § 273 BGB.

V Ausschuß von den stillen Reserven

Der Grundsatz der Vertragsfreiheit ermöglicht es den Gesellschaftern, zu vereinbaren, daß einem ausscheidenden Gesellschafter kein Anteil am Geschäftswert und an den stillen Reserven zusteht.

Vom Standpunkt der Gesellschaft aus kann es angebracht und manchmal sogar notwendig sein, Gesellschafter, die vorzeitig ausscheiden wollen, durch Schaffung solcher Sondervereinbarungen wirtschaftlich so zu benachteiligen, daß dadurch praktisch ein vorzeitiges Ausscheiden verhindert und die Funktionsfähigkeit der Gesellschaft erhalten bleibt. Außerdem werden damit Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Abschichtungsbilanz, insbesondere in Bezug auf den Firmenwert vermieden.

Der Rechtscharakter solcher Bindungen und ihre Auswirkung gegenüber Dritten wird in der Literatur unterschiedlich beurteilt. Meist werden darin nur schuldrechtliche Teile des Gesellschaftsvertrages erblickt. Dagegen vertritt Paulick die Auffassung, solche Vereinbarungen müßten wohl so beurteilt werden, daß der Gesellschafter, der einen solchen Vertrag eingeht, schon im voraus über eine Quote seiner Beteiligung verfügt. Die Verfügung erblickt er darin, daß der Gesellschafter einen ihm an sich zustehenden Auseinandersetzungsanspruch in gewissem Umfange für den Fall seines Ausscheidens aus der Gesellschaft den anderen Gesellschaftern zuwendet. Würde es sich aber rechtlich tatsächlich um eine Verfügung handeln, so könnte das u.U. im Konkursfall unter dem

Gesichtspunkt der Gläubigeranfechtung bedeutsam werden ¹ .

Der Ansicht Paulicks ist m. E. zuzustimmen; denn in letzter Konsequenz liegt eine Gläubigerbenachteiligung vor, wenn ein Gesellschafter schon im voraus und für seine Gläubiger nicht erkennbar auf künftige Auseinandersetzungsansprüche verzichtet.

G Abwicklung

Die Abwicklung der Gesellschaft gliedert sich in zwei Akte: Auflösung und Auseinandersetzung.

Zunächst müssen die Gesellschafter die Auflösung der Gesellschaft beschließen, oder die Gesellschaft muß - im Gegensatz zu § 131 HGB - ² durch Erreichung oder Unmöglichwerden des vereinbarten Zweckes ³ , infolge Kündigung ⁴ , durch Ablauf der vereinbarten Zeit ⁵ oder durch Tod, bzw. Konkurs eines Gesellschafters enden ⁶ .

Dem Auflösungsbeschluß folgt die Auseinandersetzung, während der die Gesellschaft noch als Auseinandersetzungs-Gesellschaft fortbesteht ⁷ . Während des Laufs der Auseinandersetzung kann sich die Gesellschaft unter Aufrechterhaltung ihrer Identität jederzeit wieder in eine tätige Gesellschaft zurückverwandeln. Das ist auch unter Änderung ihres Mitgliederbestandes zulässig, jedoch müssen grundsätzlich alle, auch ein nicht mehr teilnehmender früherer Gesellschafter, zustimmen ⁸ .

1) Paulick in: StuR, Bd. 5, S.25

2) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 1 D zu § 131 HGB

3) § 726 BGB

4) §§ 723, 725 BGB

5) § 724 BGB

6) §§ 727, 728 BGB

7) § 730 Abs. 2 BGB

8) Palandt, Vorb. 2 zu § 723, S. 600

Im Zuge der Auseinandersetzung erhalten die Gesellschafter nach § 732 die von ihnen der Gesellschaft zur Benutzung übergebenen Sachen zurück. Einen Anspruch auf Ersatz für zufällig vernichtete oder verschlechterte Gegenstände haben sie nicht.

Falls der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt ¹, sind aus dem Gesellschaftsvermögen zunächst die Ansprüche Dritter zu befriedigen. Das Gesellschaftsvermögen ist nach § 733 Abs. 3 BGB gegebenenfalls in Geld umzusetzen. Ist am Ende der Abwicklung noch genügend Gesellschaftsvermögen vorhanden, so erhalten die Gesellschafter ihre Einlagen zurückerstattet. Gleichgültig, ob in Geld oder Sachwerten früher geleistet, sind die Einlagen in Geld zurückzuerstatten, falls nichts anderes vereinbart ist. Die Gesellschafter haben kein Recht auf Rückerstattung in Natur und keine diesbezügliche Verpflichtung zur Rücknahme. Der Wertmaßstab richtet sich nach der Zeit der Einbringung der Einlagen.

Ist jedoch die Rückerstattung der Einlagen in Natur vereinbart und kann sie erfolgen, so ist das Gesellschaftsvermögen nicht umzusetzen, sondern die Gesellschafter erhalten dann die ihren Anteilen entsprechenden Vermögenswerte durch Einzelübertragungen zurück ². Im Gegensatz zu dieser Regelung bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts haben die Liquidatoren der offenen Handelsgesellschaft das übrige Vermögen in Geld umzusetzen, und zwar ohne Einschränkung, freihändig oder durch Versteigerung ³.

1) Palandt, Anm. 4 zu § 731

2) Palandt, Vorb. 2 zu § 723, Anm. 3 zu § 733

3) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 2 C
zu § 151 HGB

H Anerkennung als Mitunternehmerschaft

Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts wird regelmäßig dann als Mitunternehmerschaft anzuerkennen sein, wenn sie sich in einer ihrer zivilrechtlichen Konstruktion entsprechenden Weise als ein Rechtsverhältnis darstellt, welches die Wagnisübernahme einschließt und mit gewerblicher Zielsetzung praktiziert wird ^{1, 2}.

Erfüllt die Gesellschaft bürgerlichen Rechts die Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Ziff. 2 EStG, so ist ihre Gesamttätigkeit eine einheitlich gewerbliche. Diese Folge können die Gesellschafter nur dadurch vermeiden, daß sie sich nicht zu einer, sondern zu mehreren getrennten bürgerlichrechtlichen Gesellschaften zusammenschließen, die verschiedenen Zwecken dienen. Dann müssen die Einkünfte der einzelnen Gesellschafter nach den von ihnen verfolgten Zwecken auch steuerlich den entsprechenden Einkunftsarten zugeordnet werden. Entscheidend ist dabei, für wessen Rechnung ³ der jeweilige Betrieb geführt wird und ob eine getrennte Ergebnisermittlung vorliegt, bzw. möglich ist ^{4, 5}.

Fehlt es an einem schriftlich abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag, so muß zumindest die Buchführung deutlich machen, ab wann das Gesellschaftsverhältnis mit steuer-

1) Krill in: NWB Fach 18, S. 199 ff.

2) Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 8. Aufl., S. 563, 564

3) Lenski in: DStZ 1939, S. 461

4) Vorbescheid des RFH v. 25.8.1937 VI A 449/37, RStBl 1937 S. 1129

5) RFH-Urteil v. 24.11.1937 VI A 449/37, RStBl 1938 S. 107

rechtlicher Wirkung existiert ¹ . Denn im Steuerrecht besteht grundsätzlich eine dahingehende Vermutung, daß Vertragswille, Vertragswortlaut und tatsächliche Handhabung des Gesellschaftsvertrages übereinstimmen ^{2,3} .

5 10

Arbeitsgemeinschaften

Der wirtschaftliche Begriff

"Arbeitsgemeinschaft" ist ein wirtschaftlicher Begriff. Zu Arbeitsgemeinschaften schließen sich in verschiedenen Wirtschaftszweigen oft mehrere Unternehmen oder Unternehmer zusammen, zumeist um einen ganz bestimmten und festumrissenen Auftrag durchzuführen. Am häufigsten treten Arbeitsgemeinschaften in der Bauindustrie und im Bauhandwerk auf ^{4,5} .

Oft werden ursprünglich bürgerlichrechtliche Gelegenheitsgesellschaften im Laufe der Zeit durch ausführliche Arbeitsgemeinschaftsverträge verbunden. Die Aufgabe der Arbeitsgemeinschaft ist es dann, nach außen dem

- 1) RFH-Urteil v. 24.9.1930 VI A 1310/30, StuW 1930 Nr. 1255
- 2) BFH-Urteil v. 9.9.1954 IV 574/53 U, BStBl III 1954 S. 317
- 3) BFH-Urteil v. 15.5.1953 III 103/52 S, BStBl III 1953 S. 208
- 4) Bühler, a.a.O., S. 260
- 5) Bühler, Scherpf, Bilanz und Steuer vom Standpunkt des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 6. Aufl., S. 459 ff.

Auftraggeber gegenüber als Kontrahent aufzutreten und ihrerseits die empfangenen Aufträge an die ihr angeschlossenen Unternehmen weiterzugeben. Je nach dem Grade der Bindung nach innen und außen kann die Arbeitsgemeinschaft Geräte beschaffen, Haftungen übernehmen und Reserven ansammeln. In diesen Fällen kann sie unter den im folgenden dargestellten Voraussetzungen auch selbst einen Gewerbebetrieb unterhalten ¹ .

Anerkennung als Mitunternehmerschaft

Für die steuerliche Beurteilung kommt es entscheidend darauf an, ob die Arbeitsgemeinschaft nach außen hin erkennbar auftritt, ob ihre Tätigkeit auf den Betrieb eines gemeinschaftlichen gewerblichen Unternehmens gerichtet ist, das Gewinne und Verluste gemeinschaftlich erzielt und ermittelt. Dann ist, soweit nicht wegen der Rechtsform Köperschaftsteuerpflicht eintritt, der Tatbestand des § 15 Ziff. 2 EStG gegeben und die Arbeitsgemeinschaft damit Mitunternehmerschaft.

Übernimmt die Arbeitsgemeinschaft dagegen nur bauleitende Aufgaben, und werden die Aufträge vom Auftraggeber direkt mit den einzelnen der Arbeitsgemeinschaft angeschlossenen Unternehmern abgeschlossen, so liegt nur eine Innengesellschaft vor. Es handelt sich dann nicht um eine Mitunternehmerschaft, sondern um eine lose Interessengemeinschaft ².

Eine Arbeitsgemeinschaft wird nicht dadurch zum Gewerbebetrieb, daß ihr nur Mitglieder angehören, deren eigene Tätigkeit eine solche gewerblicher Art ist, die gemäß § 15 Ziff. 2 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählt.

1) Stumpf, Nath, Schilling, Formularbuch für Verträge, 3. Aufl., S. 133

2) Littmann, 7. Aufl., Tz 60 zu § 15 EStG

Für die steuerliche Beurteilung von Arbeitsgemeinschaften sind daher entscheidend der Gesamthalt der getroffenen Vereinbarungen zwischen ihren Mitgliedern und die tatsächliche Geschäftsgebarung ¹ .

§ 11 Die atypische stille Gesellschaft

A Die typische stille Gesellschaft als Grundtatbestand

Die typische stille Gesellschaft entsteht nach § 335 HGB ² , indem sich der stille Gesellschafter an dem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage dergestalt beteiligt, daß diese in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts übergeht, der alleiniger Unternehmer bleibt.

Es kann sich dabei um das Handelsgeschäft eines Einzelkaufmannes, einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft handeln ³ . Jeder allein vertretungsberechtigte OHG-Gesellschafter kann einen Stillen in die OHG aufnehmen. Eine Zustimmung seiner Mitgesellschafter ist nur dort erforderlich, wo es der Gesellschaftsvertrag ausdrücklich erfordert ⁴ . Dagegen können der Kommanditist an seiner Kommanditeinlage und der Anteilseigner einer GmbH an seinen GmbH-Anteilen keine stille Gesellschaft bestellen, weil weder der Kommanditist noch der GmbH-Gesellschafter selbst ein Handelsgewerbe betreiben ^{5, 6} .

1) RFH-Urteil v. 17.7.1930 III A 203/29, RStBl 1931 S. 42

2) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 1 zu § 335 HGB

3) " " , HGB, 15. Aufl., Anm. 2 B zu § 335 HGB

4) " " , HGB, 15. Aufl., Anm. 2 A zu § 335 HGB

5) " " , HGB, 15. Aufl., Anm. 3 B zu § 1 HGB

6) Senftner, Die Offene Handelsgesellschaft und die Stille Gesellschaft, 9. Aufl., S. 24 ff.

Aus den im Betriebe geschlossenen Geschäften wird allein der Inhaber berechtigt und verpflichtet, nicht also der stille Gesellschafter. Die Beteiligung des stillen Gesellschafters am Gewinn der Gesellschaft kann nicht ausgeschlossen werden, wohl aber seine Beteiligung am Verlust.¹

Die stille Gesellschaft ist mithin eine Innengesellschaft, als solche besitzt sie kein Gesamthandvermögen. Der stille Gesellschafter hat lediglich obligatorische Ansprüche auf die ihm zustehenden Gewinn- und Auseinandersetzungsanteile. Es gibt keine Vertretung der Gesellschaft, die Geschäftsrührung liegt in der Hand des die Beteiligung einräumenden Inhabers. Der stille Gesellschafter tritt in unmittelbare Rechtsbeziehungen mit der Hauptgesellschaft als der Inhaberin des Handelsgewerbes, ohne daß dieses nach außen in Erscheinung tritt ² .

Die typische stille Gesellschaft im wirtschaftlichen Sinn

Inhaber eines Handelsgewerbes im Sinne des § 335 HGB sind nicht die einzelnen Gesellschafter, sondern die Gesellschaft als solche ³ .

Da nach § 15 Ziff. 2 EStG als Gewerbetreibender der einzelne Mitunternehmer angesehen wird ⁴ , ist es steuerrechtlich möglich, daß ein einzelner Mitunternehmer bezüglich seines Gesellschaftsanteils einen stillen Gesellschafter aufnimmt. Es entsteht dann ein Unterbeteiligungsverhältnis, das steuerrechtlich als eine typische s t i l l e

1) § 336 Abs. 2 HGB; Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 2 C zu § 337 HGB

2) Janberg in: DB 1953, S. 77 Ziff. 4; Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 2, 4, 6 zu § 335 HGB

3) Düringer-Hachenburg, Das Handelsgesetzbuch, Bd. II, Anm. 3 und 5 a E zu § 335

4) Littmann, 7. Aufl., Tz 51 zu § 15; Blümich-Falk, Anm. 9 zu § 15 S. 773

Gesellschaft im wirtschaftlichen Sinn betrachtet wird ¹ .

Ein Mitunternehmer kann aber nicht gleichzeitig an seiner Gesellschaft - steuerrechtlich also an seinem eigenen Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Ziff. 2 EStG - stiller Gesellschafter sein, er kann vielmehr nur am Betriebe eines Dritten beteiligt sein ² .

Steuerrechtlich wird eine stille Gesellschaft auch bei Beteiligung an einem nicht eingetragenen Handelsunternehmen anerkannt ³ , desgleichen eine stille Beteiligung an nur einem einzelnen Geschäftszweig des Unternehmens ⁴ . Bühler spricht daher von einer "regelrechten Erweiterung des Begriffs der stillen Gesellschaft im Steuerrecht" ⁵ .

Die stille Gesellschaft mit ihrer im folgenden zu erörternden Sonderform der atypischen stillen Gesellschaft zählt zu den Formen von Mitunternehmerschaften, die nicht (nur) auf handelsrechtlichen Gesellschaftsverhältnissen beruhen.

C Die atypische stille Gesellschaft

Die atypische stille Beteiligung, die eine natürliche Person an dem Handelsgewerbe eines anderen eingegangen

- 1) Densow in: DB 1953, S. 218, 219 Abs. 4; RFH-Urteil v. 15.1.1936 VI A 282/35, RStB1 1936 S. 554, 555
- 2) RFH-Urteil v. 17.7.1935 38/168, RStB1 1935 S. 1452; StuW 1935 Nr. 608
- 3) RFH-Urteil v. 16.3.1938, Slg. Bd. 43 S. 272 RStB1 1938 S. 556
- 4) RFH-Urteil v. 16.3.1938, Slg. Bd. 43 S. 274 RStB1 1938 S. 556
- 5) Bühler, a.a.O., S. 96

ist, ist einkommensteuerrechtlich eine Mitunternehmerschaft. Es kann sich dabei um den Betrieb eines Einzelunternehmers, einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft handeln ¹ .

Auch das Handelsrecht anerkennt eine atypische stille Beteiligung ² . Bei der atypischen stillen Gesellschaft handelt es sich somit um eine auch handelsrechtlich erlaubte Rechtsgestaltung, nämlich eine Form der stillen Gesellschaft ³ .

Für die Entscheidung, wann eine stille Gesellschaft zu einer atypischen stillen Gesellschaft im steuerrechtlichen Sinne wird, ist das wirtschaftliche Gesamtbild ausschlaggebend, wobei auch die Verkehrsauffassung zu berücksichtigen ist ⁴ . Die stille Gesellschaft wird in der Regel dann zur atypischen und damit zur Mitunternehmerschaft, wenn der stille Gesellschafter, wenn auch nur schuldrechtlich ⁵ , an dem Anlagevermögen, an den Rücklagen und am Geschäftswert des Betriebes beteiligt wird ⁶ . Damit ist er in Höhe seiner Einlage

1) BFH-Urteil v. 20.8.1954 I 130/53 U, BStBl III 1954 S. 338; Entsch. des RFH v. 16.3.1938 VI 167/38, Slg. Bd. 43 S. 274, RStBl 1938 S. 508; v. 4.5.1938 VI 213/38, RStBl 1938 S. 647

2) Entsch. des BGH v. 29.11.1952 II ZR 15/52, Der Betriebs-Berater 1953 S. 43; Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 4 zu § 337 HGB; Palandt, Anm. 8 zu § 705, RGZ 142/18

3) BFH-Urteil v. 20.8.1954 I 130/53 U, BStBl III 1954 S. 338

4) Paulick in: StuR S. 29; Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 4 zu § 337 HGB

5) Palandt, Anm. 8 zu § 705 S. 587

6) Potthoff-Zintzen, Die Gesellschaftsverträge der Personengesellschaften, 2. Aufl., S. 277 ff.; Littmann, Tz 56 zu § 15 EStG

Teilhaber an dem Unternehmen des Inhabers und somit auf Gedeih und Verderb mit diesem Unternehmen verbunden. Dann wird im Falle der Auflösung der Gesellschaft ein "dem förmlichen Liquidationsverfahren angenähertes Verfahren" durchgeführt, in welchem nach einer Vermögensbilanz die in den einzelnen Wirtschaftsgütern steckenden stillen Rücklagen und der Geschäftswert offengelegt werden ¹.

Auch die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ² erkennt bei Vorliegen einer Beteiligung am Firmenvermögen an, daß der stille Gesellschafter dann keinen Anspruch auf Herauszahlung seines Guthabens in Geld ³ habe. Im Falle der Beendigung der Beteiligung müsse das gesamte Firmenvermögen durch Aufstellen einer echten Vermögensbilanz ermittelt und anschließend das Auseinandersetzungsguthaben unter Beachtung der prozentualen Beteiligung des stillen Gesellschafters festgestellt werden.

Es ist für die steuerrechtliche Anerkennung einer atypischen stillen Gesellschaft nicht erforderlich, daß eine Beteiligung an allen Anlagewerten oder eine unbedingte Beteiligung am Geschäftswert und an den stillen Reserven in jedem Fall verlangt werden müßte.

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sah bei fehlender Beteiligung an den stillen Reserven, die wirtschaftlich nicht ins Gewicht fielen, wegen der Art und Höhe der Gewinnbeteiligung eine Mitunternehmer-

1) Paulick in: StuR, Bd. 5, S. 28

2) Entsch. des BGH v. 24.9.1952 II ZR 136/51 und v. 29.10.1952 II ZR 16/52, BGHZ 7, 174 - 189

3) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 1 Bzu § 340 HGB

schaft trotzdem als gegeben an ¹.

Unterwirft sich der atypische stille Gesellschafter der Bedingung, daß er bei eigenem (vertragswidrigen) Ausscheiden oder bei von ihm verschuldeter Kündigung (z.B. geschäftsschädigendem Verhalten) nur den buchmäßigen Wert seiner Einlage erhalten soll, so ändert das seine Eigenschaft als Mitunternehmer nicht. Denn der Zweck derartiger Bestimmungen ist darin zu sehen, daß in solchen unerwarteten Ausnahmefällen das Unternehmen nicht durch Kapitalrückzahlungen in seiner Existenz gefährdet werden soll.

Unabdingbar ist nach h. M. für den Mitunternehmerbegriff auch im Falle der atypischen stillen Gesellschaft, daß ein Ausschluß von den stillen Reserven im Falle der Auflösung nicht vereinbart sein darf. Kann der Inhaber des Unternehmens dem Gesellschafter jedoch auch ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes ² kündigen, begibt sich der Gesellschafter also damit seines Anteils an den von ihm miterarbeiteten Wertsteigerungen des Betriebsvermögens, so besteht keine Mitunternehmerschaft; denn es fehlt das Unternehmerwagnis ³. Ein solcher Gesellschafter kann gegebenenfalls schlechter stehen als ein Arbeitnehmer, zu dessen Gunsten die Kündigungsfristen des Kündigungsschutzgesetzes laufen.

Mitunternehmerschaft kann bereits dann gegeben sein, wenn der stille Gesellschafter im Betriebe des Inhabers eine Stellung einnimmt, die sich nach allgemeinem

1) BFH-Urteil v. 12.1.1954 I 88/53 U, BStBl III 1954 S. 496

2) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 3 B zu § 339 HGB

3) Paulick in: StuR, Bd. 5, S. 29

Geschäftsgebrauch von der eines nur mit Kapitaleinlage¹ Beteiligten wesentlich unterscheidet. Seine Stellung wird in diesem Falle schon äußerlich der eines üblichen Mitunternehmers vergleichbar sein. Das wird dann der Fall sein, wenn dem stillen Gesellschafter z.B. nicht nur unwesentliche Mitbestimmungsrechte eingeräumt sind, sondern auch solche wie Mitentscheid über die Aufnahme neuer Gesellschafter, Zustimmung zur Jahresbilanz, Geschäftsführungsbefugnisse, Zustimmung zur ganzen oder teilweisen Geschäftsveräußerung, unbeschränkte und unwiderrufliche Generalvollmacht, Möglichkeit jederzeitiger Umwandlung seiner stillen Beteiligung in eine unmittelbare Gesellschafterstellung².

Ob der stille Gesellschafter von der Geltendmachung aller für eine Mitunternehmerschaft sprechenden Rechte und Möglichkeiten Gebrauch gemacht hat oder ob es nur von seiner Entscheidung abhängt, wann er es tut, ist dabei unbeachtlich³.

Bei der wirtschaftlichen Beurteilung solcher Tatbestände ist allerdings zu berücksichtigen, daß beispielsweise das Recht auf Zustimmung zum Eintritt neuer Gesellschafter auch dem typischen stillen Gesellschafter grundsätzlich zuzubilligen ist⁴. Denn der stille Gesellschafter will sein Geld nur einem bestimmten Unternehmer zur Verfügung stellen, dem er damit nicht einräumt, willkürlich zu entscheiden, wer an seine Stelle oder neben ihn tritt und damit die Beteiligung des stillen Gesellschafters gefährden kann. Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise

- 1) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Einf. Buch II Anm. 3
- 2) RFH-Urteile v. 10.9.1930 VI A 178/30, RStBl 1931 S. 190; v. 27.2.1935 VI A 1364/33, StuW 1935 Nr. 271; v. 4.5.1938 VI 213/38, RStBl 1938 S. 647
- 3) RFH-Urteil v. 4.5.1938 VI 213/38, RStBl 1938 S. 647; Schacht, a.a.O., S. 32
- 4) Faulick in: StuR, Bd. 5, S. 30

ist darauf abzustellen, was die Kontrahenten mit ihrem Vertrage beabsichtigt haben und wie der Vertrag sich im einzelnen auswirkt. Kommt daher einer Beteiligung an den stillen Rücklagen nur die Aufgabe zu, eine nachträgliche Gewinnkorrektur früherer Bezüge des stillen Gesellschafters vorzunehmen, indem er bei Auflösung der Gesellschaft die durch zu hohe frühere Abschreibungen bisher nicht bezogenen Gewinnanteile nachträglich erhält, so liegt nur eine typische stille Gesellschaft vor. Die Gewinnanteile und sonstige Vergütungen des stillen Gesellschafters sind dann gemäß § 20 Abs. 1 Ziff 2 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen und nicht Einkünfte im Sinne des § 15 Ziff 2 EStG. Sie unterliegen dann gemäß § 43 Abs. 1 Ziff 2 EStG im Zeitpunkt ihres Zufließens dem Steuerabzug vom Kapitalertrag.

Auf Grund der Vielzahl von Einzeltatbeständen faßt Paulick ¹ die Merkmale, die für das Vorhandensein einer atypischen stillen Gesellschaft sprechen, in drei Gruppen zusammen:

1. Gesellschaften, bei denen der stille Gesellschafter außer am Gewinn und Verlust obligatorisch auch am Geschäftsvermögen beteiligt ist, ohne daß es dabei erforderlich wäre, gleichzeitig am Anlagevermögen, an den Rücklagen und am Geschäftswert beteiligt zu sein;
2. Gesellschaften, bei denen der stille Gesellschafter einen erheblichen Einfluß auf den Betrieb des Inhabers ausüben kann, der die nach allge-

1) Paulick in: StuR, Bd. 5, S. 31

meinem Geschäftsgebrauch üblichen Einflußmöglichkeiten eines typischen stillen Gesellschafters weit überschreitet, ohne daß der stille Gesellschafter dabei am Gesellschaftsvermögen vertraglich beteiligt zu sein braucht;

3. Gesellschaften, bei denen der stille Gesellschafter an der Geschäftsführung und am Geschäftswert beteiligt ist.

Im konkreten Fall entscheidet das Gesamtbild aller Umstände und Verhältnisse, nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise beurteilt und unter Beachtung der Verkehrsauffassung¹. Feste Regeln sind nicht aufstellbar. Die zitierten Vertragsausgestaltungen sind jeweils nur als Indizien für das Vorhandensein einer Mitunternehmerschaft zu werten².

D Die atypische stille Gesellschaft der Anteilseigner an Kapitalgesellschaften

Die Gesellschafter von Kapitalgesellschaften können die dort bestehende steuerliche Doppelbelastung durch eine personenrechtliche Beteiligung in Form einer stillen Gesellschaft mildern. Der auf die stille Beteiligung entfallende Gewinn mindert den Gewinn der Kapitalgesellschaft. Der stille Gesellschafter hat Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG, die bei der Kapitalgesellschaft dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen. Eine solche stille Beteiligung kann nach der neueren

1) Littmann, Tz 54 zu § 15 EStG; Theis in: DB 1954, S. 916; Oswald in: StuW 1955, S. 451; Schacht, a.a.O., S. 4 - 10

2) Paulick in: StuR, Bd. 5, S. 31

Rechtsprechung zu einer atypischen stillen Beteiligung werden ¹ .

Zuvor ist jedoch zu prüfen, ob die stille Beteiligung an der Kapitalgesellschaft seitens eines ihrer Anteilseigner sachlich verdecktes Stammkapital darstellt. Dann sind die von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs für Gesellschafterdarlehen entwickelten Grundsätze entsprechend anzuwenden ² . Die stille Beteiligung eines Gesellschafters an seiner Kapitalgesellschaft kann dann verdecktes Stammkapital sein, wenn die Erhöhung des Stammkapitals zwingend gewesen wäre, was regelmäßig anzunehmen sein wird, wenn das Grund- oder Stammkapital zum Betriebe des Unternehmens nicht oder nicht mehr ausreicht, die Körperschaft also unterkapitalisiert ist ³ .

Bei Beurteilung eines solchen Sachverhalts ist zu beachten, daß die Finanzbehörden die körperschaftsteuerlichen Gebilde grundsätzlich so hinzunehmen haben, wie sie geschaffen worden sind, ohne Rücksicht darauf, ob dies vom wirtschaftlichen Standpunkt aus zweckmäßig ist. Den Gesellschaftern ist es erlaubt, ihrer Gesellschaft Kapital statt als Einlagen in Darlehensform zur Verfügung zu stellen. Nur wenn die gewählte Rechtsform aus rechtlichen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht die gegebene, sondern eine andere "zwingend" ist, können die Finanzbehörden die gewählte Form beanstanden ⁴ . Die Finanzbehörde muß also dartun, daß nach rechtlichen

- 1) BFH-Urteil v. 20.8.1954 I 150/53 U, BStBl III 1954 S. 355, Slg. Bd. 57 S. 327
- 2) Entsch. des BFH v. 7.11.1950 I 20/50 U, BStBl III 1951 S. 12, Slg. Bd. 55 S. 27
- 3) BFH-Urteil v. 20.8.1954 I 150/53, BStBl III 1954 S. 356
- 4) BFH-Urteil v. 11.10.1955 I 117/54 U, BStBl III 1956 S. 11, Slg. Bd. 62 S. 27

und wirtschaftlichen Gesichtspunkten die Zuführung von Gesellschaftskapital in einer bestimmten Form **z w i n g e n d** gewesen wäre. Es genügt nicht das Vorliegen eines Mißverhältnisses zwischen Fremdkapital und Eigenkapital; denn die Wirtschaft der Bundesrepublik Deutschland besitzt einen hohen Grad an Fremdfinanzierung ¹ .

Liegen im konkreten Fall die Voraussetzungen der §§ 5, 6 StAnpG tatbestandsmäßig nicht vor, so entfällt die Annahme von verdecktem Stammkapital, also einer Beteiligung an der Kapitalgesellschaft selbst. Die eingegangene stille Beteiligung kann dann eine atypische stille Beteiligung im Sinne des § 15 EStG sein ² . Eine solche Beteiligung ist von den Gesellschaftsrechten an der Kapitalgesellschaft wesensverschieden. Sie ist kein Gesellschaftsrecht an der Kapitalgesellschaft, sondern eine Beteiligung an dem **B e t r i e b e** der Körperschaft, nicht an der Körperschaft selbst ³ .

Zur Problematik von atypischen stillen Beteiligungen der Gesellschafter von Kapitalgesellschaften an ihrer eigenen Gesellschaft gehört noch die Frage des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Es kommt darauf an, daß die Einlage des atypischen stillen Gesellschafters hinsichtlich der Gewinnquote richtig bewertet wird, also ein angemessener Gewinnverteilungsschlüssel zwischen Kapitalgesellschaft und atypischer stiller Beteiligung gefunden wird. Es darf bei Feststellung des Gewinnverteilungsschlüssels der Anteil des stillen Gesellschafters nicht nach den nominellen Verhältniszahlen des Kapitals der Kapitalgesellschaft zur nominellen Einlage bewertet werden. Es

1) Paulick in: StuR, Bd. 5, S. 36, 37

2) BFH-Urteil v. 20.8.1954 I 130/53 U, BStBl III 1954 S. 338

3) BFH-Urteil v. 11.10.1955 I 117/53, BStBl III 1956 S. 1 = Bd. 62, S. 27

sind vielmehr die im Vorhandensein des Betriebs der Kapitalgesellschaft steckenden immateriellen Werte - Firmenwert - und die vorhandenen stillen Reserven sowie die Ertragskraft der Gesellschaft neben dem nominellen Kapitalverhältnis entsprechend für die Verteilungshöhe des Gewinns zu berücksichtigen. Dem atypischen stillen Gesellschafter muß in der Regel ein Agio im Verhältnis zur GmbH abgefordert werden ¹. Sonst würde die Kapitalgesellschaft, verglichen mit dem, was sie in die Mitunternehmerschaft eingebracht hat, gegenüber dem stillen Gesellschafter auf Gewinnansprüche verzichten. Die Differenz zwischen einem dem stillen Gesellschafter angemessenen Gewinnanteil und der tatsächlichen Gewinnquote müßte sonst als verdeckte Gewinnausschüttung betrachtet werden. Damit würde der zuviel gewährte Gewinn sowohl der Körperschaftsteuer als auch als verdeckte Gewinnausschüttung der Besteuerung unterliegen.

Wirtschaftlich besitzt die atypische stille Gesellschaft an der eigenen Kapitalgesellschaft eine beachtliche Bedeutung. Es können dadurch Kapitalerhöhungen der Kapitalgesellschaft vermieden werden mit der Folge, daß die Einlage des stillen Gesellschafters nach Kündigung rückzahlbar wird, während das Stammkapital nur nach einem förmlichen Kapitalherabsetzungsbeschluß reduziert werden darf. Auch sind Satzungsänderungen der GmbH ohne Zustimmung des stillen Gesellschafters möglich, es sei denn, der stille Gesellschaftsvertrag sieht es ausdrücklich anders vor.

Es können sich auch mehrere Kapitalgesellschaften untereinander in atypischer stiller Form beteiligen und damit ebenfalls eine Mitunternehmerschaft bilden. Die Gewinne aus der Mitunternehmerschaft fließen den Beteiligten auch bei Vorliegen von weniger als 25 % Beteiligung originär

1) Paulick in: StuR, Bd. 5, S. 37

zu. Sie vermeiden dadurch die steuerliche Doppelbelastung mit Einkommen- und Körperschaftsteuer, die bei einer Beteiligung am Grund- oder Stammkapital der Kapitalgesellschaft eintreten würde, wenn sie nicht die Voraussetzungen für die Anwendung des Schachtelprivilegs des § 9 Abs. 1 KStG erfüllen.

Selbst für einen Zusammenschluß von Kapitalgesellschaften, die an dem Grund- oder Stammkapital einer anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft in Form von Aktien, Kuxen oder Anteilen mindestens zu einem Viertel unmittelbar beteiligt sind, kann das Eingehen einer atypischen stillen Beteiligung steuerliche Vorteile bringen¹.

Die ihnen aus der atypischen stillen Beteiligung an der Untergesellschaft zufließenden Gewinnanteile können mangels Vorliegens einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung² im Sinne des § 9 Abs. 1 KStG nicht der besonderen Körperschaftsteuer des § 9 Abs. 3 KStG, der sogenannten Nachsteuer, unterworfen werden.

12 Unterbeteiligung

A Begriff und Wesen der Unterbeteiligung

Die Unterbeteiligung ist als Rechtsinstitut weder im Steuerrecht noch im Zivilrecht gesetzlich geregelt³.

Die Unterbeteiligung stellt sich als eine weitere Anwendungsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts dar⁴. Nach Staudinger⁵ ist die Unterbeteiligung "Die ge-

1) Paulick, a.a.O., S. 38

2) Lenski in: Finanz und Steuern, Bd. 7, S. 86, 90

3) Densow in: DB 1953, S. 218 ff.; Heuer in: DB 1954, S. 768

4) Thoma, a.a.O., S. 216

5) Staudinger, Recht der Schuldverhältnisse, 3. Teil, 9. Aufl., S. 1374 ff.

sellenschaftliche Beteiligung, die ein bei einer anderen Gesellschaft Beteiligter an seinem Anteil einräumt " ¹

Beitragsleistung und Erfolgsbeteiligung

Zweck der Unterbeteiligung ist es, die Gewinn- und Verlustchancen intern mit dem Unterbeteiligten zu teilen. Die Unterbeteiligung ist somit eine Innengesellschaft zwischen dem Hauptbeteiligten oder Hauptgesellschafter, der die Beteiligung einräumt, und dem Unterbeteiligten oder Untergesellschafter, der am Gesellschaftsanteil des Hauptgesellschafter beteiligt wird. Die Hauptgesellschaft und deren übrige Hauptgesellschafter, die dem Unterbeteiligten die Beteiligung nicht eingeräumt haben, treten nicht in Rechtsbeziehungen zu dem Unterbeteiligten. Das Gesellschaftsverhältnis erstreckt sich nur auf die Beziehungen zwischen dem die Beteiligung einräumenden Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten. Gleichgültig, ob die Unterbeteiligung den übrigen Hauptgesellschaftern der Hauptgesellschaft bekannt wird oder nicht, entstehen zwischen diesen und dem Unterbeteiligten ebensowenig Haftungsverhältnisse wie etwa gegenüber den Gläubigern der Hauptgesellschaft. Der Hauptgesellschafter ist nicht verpflichtet, seine Mitgesellschafter über das Eingehen einer Unterbeteiligung zu unterrichten ².

Die Vertragspartner können einzelne Bestimmungen, denen der Hauptbeteiligte seiner Hauptgesellschaft gegenüber unterworfen ist, im Innenverhältnis zum Unterbeteiligten abändern ³. Je nach dem Grade der wirtschaftlichen Machtstellung des Unterbeteiligten auf Grund des mit dem

1) Schneider in: DB 1954, S. 739 ff.; Theis in: NWB, Fach 18, S. 175

2) Thoma, a.a.O., S. 219; Janberg in: DB 1953, S. 77 ff.

3) Staudinger, Recht der Schuldverhältnisse, 3. Teil, 9. Aufl., S. 1374 ff.

Hauptgesellschafter geschlossenen Vertrages kann ersterer das Unterbeteiligungsverhältnis gegebenenfalls derart beherrschen, daß der Hauptbeteiligte den Weisungen seines Untergesellschafters zu folgen verpflichtet ist ¹.

Dem Unterbeteiligten stehen auch keine Ansprüche gegen die übrigen Gesellschafter der Hauptgesellschaft zu, wenn diese ihren gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen nicht genügend nachkommen. Ansprüche des Unterbeteiligten gegen seinen Hauptgesellschafter sind jedoch denkbar, wenn dieser es schuldhaft unterläßt, Vertragsverletzungen seiner Mitgesellschafter, die die Rechte und Interessen der Untergesellschaft beeinflussen, ersatzlos hinzunehmen ².

Die Einlage des Unterbeteiligten geht in das Vermögen des Hauptgesellschafters über.

Bei der Unterbeteiligung ist kein dinglich gebundenes Gesamthandvermögen im Sinne des § 718 BGB vorhanden ³.

Dem Unterbeteiligten stehen lediglich obligatorische Gewinn- und Auseinandersetzungsansprüche gegen seinen Hauptgesellschafter zu. Ein Gesamthandvermögen ist nach h. M. mit dem Charakter der Unterbeteiligung als Innengesellschaft nicht vereinbar ⁴. Die Innengesellschaft besitzt nur ein obligatorisch gebundenes wirtschaftliches Vermögen ⁵. Dem Unterbeteiligten steht im Konkurs der Hauptgesellschaft oder seines Hauptgesellschafters kein Aussonderungsrecht zu. Auch im Falle der Pfändung bei der Hauptgesellschaft oder seinem Hauptgesellschafter hat er kein Widerspruchsrecht. Sein Anteil ist mit allen Rechtsfolgen voll Vermögen des Hauptgesellschafters geworden ⁶. Bei Auflösung der Gesellschaft kann der Unterbeteiligte daher nur den Wert seines Auseinandersetzungsguthabens fordern ⁷.

1) Bopp, a.a.O., S. 14

2) Staudinger-Geiler, Anm. 77, zu §§ 705 ff.

3) Thoma, a.a.O., S. 218

4) Staudinger-Geiler, Anm. 16, zu §§ 705 ff.

5) Staudinger, Recht der Schuldverhältnisse, 3. Teil, 9. Aufl., S. 1374 ff.

6) Janberg, a.a.O., S. 77 ff.; Thoma, a.a.O., S. 218

7) Palandt, Anm. 8 zu § 705

Nach dem Unterbeteiligungsvertrag ist der Unterbeteiligte in t e r m an den Erträgen der Hauptgesellschaft beteiligt, das heißt, er partizipiert insbesondere am Gewinn, aber auch an allen anderen Vorteilen, die dem Hauptgesellschafter auf Grund seines Hauptgesellschaftsvertrages zufließen.

Da die Unterbeteiligung als unabdingbare Voraussetzung der Vereinigung von Gesellschaftern zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks im Sinne der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts zum Gegenstand hat, kann der Unterbeteiligte nicht vom Gewinn ausgeschlossen sein, wohl aber vom Verlust.

Besitzt der Unterbeteiligte die Stellung eines Mitunternehmers und enthält der Unterbeteiligungsvertrag keine Bestimmungen über die Beteiligung am Ergebnis, so gilt § 722 BGB, wonach jeder Gesellschafter ohne Rücksicht auf seine Beitragsleistung gleichen Anteil am Gewinn und Verlust hat ¹. Sonst gilt § 335 HGB, wonach der Unterbeteiligte am Gewinn und Verlust zu einem den Umständen nach angemessenen Anteil partizipiert ². Der Unterbeteiligte wird wie der stille Gesellschafter als ein lediglich mit seiner Einlage haftender Gesellschafter zu behandeln sein. Es findet also, obwohl die Unterbeteiligung selbst eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist, nicht § 735 BGB, sondern § 337 Abs. 2 HGB Anwendung. Eine Nachschußpflicht des Unterbeteiligten ist daher grundsätzlich nicht anzunehmen, soweit sie nicht ausdrücklich im Unterbeteiligungsvertrag vereinbart ist ³.

Die Unterbeteiligung kann entgeltlich oder unentgeltlich gewährt werden. Für die zivilrechtliche Anerkennung ist zu beachten, daß zur Gültigkeit eines Vertrages, durch den eine Leistung schenkungsweise versprochen

1) Bopp, a.a.O., S. 16

2) Bopp, a.a.O., S. 16; Thoma, a.a.O., S. 216 ff.

3) Bopp, a.a.O., S. 17

wird, gemäß § 518 Abs. 2 BGB notarielle oder gerichtliche Beurkundung erforderlich ist. Wird - insbesondere bei einer Unterbeteiligung des Sohnes an einer gesellschaftlichen Beteiligung seines Vaters - die versprochene Leistung nur tatsächlich bewirkt ¹, so wird bürgerlich-rechtlich der bestehende Formmangel nicht durch eine buchmäßige und steuerliche Behandlung als Unterbeteiligung geheilt, weil der Buchungsvorgang die formlose Verpflichtung nur durch eine andere gleichartige ersetzt, mithin keine Vollziehung der Schenkung sein kann ². Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dagegen erkennt die bloße Umbuchung als Bewirkung der Leistung an ³.

C Kontrollbefugnisse

Dem Unterbeteiligten werden die Kontrollrechte des § 716 BGB nicht ohne weiteres zugesprochen, da grundsätzlich nicht von einer gleichgearteten Beteiligung im Sinne des BGB ausgegangen werden darf. Der Unterbeteiligte kann hinsichtlich seiner Machtbefugnisse eher mit einem stillen Gesellschafter verglichen werden. Die herrschende Meinung räumt dem Unterbeteiligten daher die Kontrollfunktionen und das Informationsrecht nach § 338 HGB ein, also Beschränkung auf die Vorlage der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, aber keine Einsichtgewährung in die Geschäftsbücher und Geschäftspapiere ⁴.

Die Unterbeteiligung entsteht durch einen schuldrechtlichen Vertrag, der nicht formbedürftig ist. Da Grundstücke, die der Hauptgesellschaft, bzw. den Mitgesellschaftern der Hauptgesellschaft gehören, nicht auf die durch die Unterbeteiligung begründete Innengesellschaft übertragen werden, entsteht auch bei Vorhandensein von

1) Schneider in: DB 1954, S. 739

2) BGH-Urteil v. 29.10.1952 II ZR 16/52, NJW 1953 S. 138; 1954 S. 1905; JZ 1953 S. 225

3) BFH-Urteile v. 9.9.1954 IV 574/53 U, BStBl III 1954 S. 317, 318; v. 24.10.1951 IV 233/51 U, BStBl III 1952 S. 5

4) Bopp, a.a.O., S. 18

Grundbesitz kein Formzwang. Hat der Unterbeteiligte als gesellschaftliche Beitragsleistung jedoch Grundstücke oder ein gegenwärtiges Vermögen zu erbringen, so entsteht Formzwang gemäß §§ 313, 311 BGB.

D

Beendigung

Die Unterbeteiligung endet gemäß § 726 BGB mit der Erreichung des vereinbarten Zweckes oder, wenn dessen Erreichen unmöglich geworden ist, durch Zeitablauf, Kündigung gemäß § 723 BGB, Kündigung durch einen Gläubiger gemäß § 725 BGB oder durch Konkurs des Hauptgesellschafters gemäß § 728 BGB. Mit der Auflösung der Hauptgesellschaft endigt auch die Unterbeteiligung, da das Bestehen der Hauptgesellschaft Voraussetzung für das Vorhandensein einer Unterbeteiligung schlechthin ist ¹. Der Tod des Hauptbeteiligten dagegen führt nur dann zur Auflösung der Unterbeteiligung, wenn ersterer tätiger Gesellschafter einer Personengesellschaft war und keine anderen vertraglichen Vereinbarungen bestehen. War der Hauptgesellschafter nur als rein kapitalistisch Beteiligter anzusehen, so wird die Unterbeteiligung mit seinen Erben fortgesetzt ². Eine Fortsetzung der Unterbeteiligung kann auch mit den Erben des Unterbeteiligten in Betracht kommen, wenn die Einlage bereits geleistet ist, und zwar entsprechend § 339 Abs. 2 HGB ³.

E

Mehrfache Bestellung von Unterbeteiligungen

Ein Hauptgesellschafter kann an seinem Anteil an der Hauptgesellschaft auch mehrere Unterbeteiligungen bestellen. Grundsätzlich entstehen dann je für sich rechtlich selbständige Unterbeteiligungen, selbst dann, wenn die verschiedenen Unterbeteiligungen in einem einheit-

1) Bopp, a.a.O., S. 19

2) Staudinger-Geiler, Anm. 79 zu § 339 Abs. 2 HGB; Bopp, a.a.O., S. 19

3) Staudinger-Geiler, Anm. 79 zu § 339 Abs. 2 HGB; Bopp, a.a.O., S. 19

lichen Vertrag vereinbart werden 1 .

Eine Unterbeteiligung können mehrere Personen auch dadurch eingehen, daß sie sich zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammenschließen, die als solche Vertragspartner des Hauptgesellschafters wird. Damit wird erreicht, daß die unterbeteiligte Gesellschaft bürgerlichen Rechts dem Hauptbeteiligten gegenüber nur einheitlich auftritt. Eine solche Unterbeteiligung endet jedoch gemäß §§ 723, 727 BGB mit dem Tode eines der unterbeteiligten Gesellschaft bürgerlichen Rechts angehörenden Gesellschafters.

Räumen die Gesellschafter der Hauptgesellschaft gemeinsam eine Unterbeteiligung an ihren Anteilen ein, so entstehen so viele für sich rechtlich selbständige Unterbeteiligungsverhältnisse, wie die Hauptgesellschafter Unterbeteiligungen einräumen. Der Grund hierfür ist darin zu erblicken, daß eine Unterbeteiligung begrifflich voraussetzt, daß ein Gesellschafter an seinem Anteil eine gesellschaftliche Beteiligung einräumt 2 .

Es liegt daher keine Unterbeteiligung mehr vor, sondern eine unmittelbare Beteiligung an der Hauptgesellschaft, wenn sich alle Gesellschafter der Hauptgesellschaft zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts vereinigen und diese Gesellschaft bürgerlichen Rechts einem Dritten eine Unterbeteiligung einräumt. Schließen sich dagegen nur einige, nicht aber alle Gesellschafter einer Hauptgesellschaft zu einer bürgerlich rechtlichen Gesellschaft zusammen, um an der Summe ihrer Anteile eine Unterbeteiligung zu bestellen, so fungieren die Zwischengesellschaft als Hauptbeteiligter und der Dritte als Unterbeteiligter 3 .

1) Bopp, a.a.O., S. 20

2) Bopp, a.a.O., S. 20

3) Bopp, a.a.O., S. 21

Ein Hauptgesellschafter kann eine Unterbeteiligung auch mit einem seiner Mitgesellschafter hinsichtlich seines eigenen Gesellschaftsanteils eingehen.

F Unterbeteiligung als Mitunternehmerschaft

I Allgemeine Voraussetzungen

Die Gesellschafter von Personengesellschaften (OHGs, KGs, GesbR) und die komplementäre von Kommanditgesellschaften auf Aktien, die gemäß § 15 EStG als Mitunternehmer gelten, können Unterbeteiligungen in verschiedenen rechtlichen Formen bestellen.

Sie können mit dem Unterbeteiligten im Innenverhältnis Vereinbarungen dahingehend treffen, daß der Unterbeteiligte bei einer Auseinandersetzung lediglich seine Einlage unter Verrechnung von Gewinn und Verlust und den noch nicht ausgeschütteten Gewinnanteil nach der letzten Bilanz verlangen kann. Es ist dann steuerrechtlich keine Mitunternehmerschaft gegeben, sondern es besteht lediglich eine Gläubigerschaft.

Sie können dem Unterbeteiligten intern aber auch die gleiche Rechtsstellung einräumen, die sie selbst ihrer Hauptgesellschaft gegenüber besitzen. Nach außen - der Gesellschaft gegenüber - bleibt der Hauptbeteiligte ebenso wie im Innenverhältnis - seinem Untergesellschafter gegenüber - Inhaber des Gesellschaftsrechtes.

Voraussetzung für die Anerkennung einer Unterbeteiligung als Mitunternehmerschaft ist, daß der Untergesellschafter über den Hauptgesellschafter an einer Gesellschaft beteiligt wird, die den Betrieb eines Gewerbes im Sinne des § 15 EStG zum Gegenstand hat ¹.

1) RFH-Urteil v. 8.8.1934 VI A 2024/32, RStBl 1934 S. 920

Begriffsnotwendig ist weiter das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses, demzufolge der Unterbeteiligte in irgendeiner Weise am Erfolg der Hauptbeteiligung partizipiert. Denn nur so kann ein Gesellschaftsverhältnis dem gemeinsamen Zweck aller Gesellschafter dienen. Nicht erforderlich ist, daß es sich um eine Beteiligung am laufenden Gewinn handelt. Es kann auch vereinbart sein, daß der Unterbeteiligte seinen Gewinn erst bei der Auseinandersetzung ausgezahlt erhält ¹. Die Einräumung einer Umsatzbeteiligung stellt dagegen regelmäßig keine echte Ergebnisbeteiligung dar, da eine Umsatzbeteiligung auch in Verlustjahren zu gewähren ist ².

Dem Unterbeteiligten müssen außerdem gewisse Kontrollrechte zustehen, die nach Art und Umfang der Unterbeteiligung beschränkt sein können; denn auch der Kommanditist, der gemäß § 15 EStG Mitunternehmer ist, unterliegt einer Beschränkung hinsichtlich seiner Kontrollrechte ³.

Die Tatsache, daß der Unterbeteiligte den Gesellschaftsgläubigern gegenüber nicht zur Haftung herangezogen werden kann, schließt seine Eigenschaft als Mitunternehmer nicht aus. Denn auch der Kommanditist haftet den Gesellschaftsgläubigern nur auf den Betrag seiner Vermögenseinlage und persönlich nur, soweit er diese noch nicht geleistet hat ^{4, 5}.

Da es im Steuerrecht entscheidend auf die wirtschaftliche Bedeutung der getroffenen Parteivereinbarungen ⁶

1) RFH-Urteil v. 13.6.1933 VI A 2019/32, Stuw 1933 Nr. 652

2) Herrmann-Heuer, Anm. 27 E 910, 8 zu § 15

3) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 1 - 3 zu § 166 HGB

4) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 1 A, B zu § 171 HGB

5) §§ 161 Abs. 1, 171 Abs. 1 HGB

6) Littmann, 7. Aufl., Tz 65 zu § 15 EStG

ankommt, ist es auch unerheblich, daß der Unterbeteiligte nicht an einem dinglich gebundenen Gesamthandvermögen beteiligt ist. Er wird so behandelt, als wäre er an einem Gesellschaftsvermögen der Untergesellschaft beteiligt ^{1, 2}. In Wirklichkeit ist er intern am Gesellschaftsvermögen der Hauptgesellschaft beteiligt.

Wenn der Hauptgesellschafter die Unterbeteiligung an seinem Gesellschaftsanteil erst nachträglich einräumt, dann braucht der Untergesellschafter intern nicht an dem im Zeitpunkt seines Eintritts dem Hauptgesellschafter auf Grund des Hauptgesellschaftsvertrages zustehenden Betriebsvermögen beteiligt zu werden. Es genügt, daß er vom künftigen Vermögen nicht ausgeschlossen ist ³. Die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen schließt grundsätzlich die Beteiligung an den stillen und offenen Reserven des Anlagevermögens mit ein ⁴. Voraussetzung für eine Beteiligung des Unterbeteiligten an den Anlagewerten, bzw. am Umlaufvermögen ist notwendigerweise, daß auch der Hauptgesellschafter daran beteiligt ist. Die Beteiligung am Anlagevermögen schließt auch die Beteiligung am Firmenwert mit ein. Ist der Hauptgesellschafter am Firmenwert nicht beteiligt, so kann die Frage, ob Mitunternehmerschaft vorliegt, auch hier nur nach den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls unter Berücksichtigung der Struktur des Betriebes entschieden werden ^{5, 6}.

1) Bopp, a.a.O., S. 47

2) RFH-Urteil v. 16.3.1938 VI 151/38, RStB1 1938 S. 644 ff. betr. Abgrenzung zwischen Mitunternehmerschaft und typischer stiller Gesellschaft

3) Lenski in: DStZ 1939, S. 459 ff.; Theis in: DB 1951, S. 965 Ziff. 4; Bopp, a.a.O., S. 48

4) RFH-Urteil v. 11.1.1938 I 188/37, RStB1 1938 S. 508

5) BFH-Urteil v. 22.11.1955 I 139/54 S., BStB1 III 1956 S. 4

6) Bopp, a.a.O., S. 50

Versagt der Unterbeteiligungsvertrag dem Unterbeteiligten den Anspruch auf ein Auseinandersetzungsguthaben, so entfällt die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft. Es ist zwar Mitunternehmerschaft grundsätzlich anzuerkennen, wenn auf eine Vermögensauseinandersetzung im Falle des Ausscheidens verzichtet wird. Bei der Unterbeteiligung ist aber zu berücksichtigen, daß diese begrifflich die Beteiligung von nur zwei Kontrahenten voraussetzt. Die Unterbeteiligung endigt mithin mit dem Ausscheiden eines Gesellschafters, was begriffsnotwendig Anspruch auf eine Liquidationsrate voraussetzt ^{1, 2, 3}.

Eine im Rahmen eines Unterbeteiligungsverhältnisses steuerlich anzuerkennende Mitunternehmerschaft wird mithin immer dann vorliegen, wenn ein Gewerbebetrieb vorhanden ist und dem Unterbeteiligten gewisse Mindestgesellschaftsrechte wie Beteiligung am Erfolg und gewisse Kontrollrechte eingeräumt sind und intern eine Beteiligung am Anteil an der Hauptgesellschaft einschließlich der stillen Reserven vereinbart ist ⁴.

II Die Einzelvoraussetzungen

1 Beitragsleistung

Die Erreichung des vereinbarten Gesellschaftszwecks kann der Unterbeteiligte dadurch bewirken, daß er eine Kapitaleinlage, seine Arbeitskraft oder sowohl Kapital als auch Arbeitskraft zur Verfügung stellt.

1) Theis in: DB 1952, S. 277, Ziff. 2

2) FG Kassel, Urteil v. 29.7.1953 I 517/52, EFG 1954, S. 32

3) Buller in: DB 1952, S. 541, Ziff. 1

4) Urteil des FG Düsseldorf v. 24.11.1960 VII 27/59 F, rkr; EFG 1961, S. 306

Bestimmt der Unterbeteiligungsvertrag als gesellschaftliche Beitragspflicht die Leistung von Diensten ¹ und wird dadurch die Erreichung des gemeinsamen Zwecks der Gesellschaft gefördert, so bedarf es zivilrechtlich keiner Beteiligung am Gesellschaftsvermögen. Es handelt sich um jene Fälle, in denen der Hauptgesellschafter seine gesellschaftsrechtlichen Dienstverpflichtungen der Hauptgesellschaft gegenüber durch die Person des Unterbeteiligten wahrnehmen lassen kann oder in denen durch die Dienstleistung des Untergesellschafters in der Hauptgesellschaft Mittel eingespart werden, die wiederum zur Beitragsleistung oder Erhöhung des Kapitalanteils der Hauptgesellschaft verbleiben ².

Hauptgesellschafter und Unterbeteiligter können auch steuerrechtlich vereinbaren, daß die dem Unterbeteiligten nicht ausgezahlten Gewinnanteile als Gesellschaftseinlage in der Hauptgesellschaft verbleiben. Damit partizipiert der Unterbeteiligte intern am Vermögen der Gesellschaft wie ein seine Arbeitskraft einbringender Gesellschafter einer OHG oder KG ³. Die Dienstleistung des Unterbeteiligten darf daher nicht in Erfüllung einer vom Gesellschaftsverhältnis unabhängigen obligatorischen Verpflichtung erfolgen.

Die gesellschaftliche Beitragsleistung kann gegebenenfalls auch in einem Unterlassen bestehen. Für die steuerliche Anerkennung sind die gleichen Voraussetzungen erforderlich wie bei der Einbringung der Arbeitskraft.

1) BFH-Urteil v. 12.1.1953 IV 365/52 U, BStBl III 1953 S. 58

2) Bopp, a.a.O., S. 52

3) RFH-Urteil v. 7.11.1940 III e 18/40, RStBl 1941 S. 71; RFH-Urteil v. 18.3.1942 VI 236/41, RStBl 1942 S. 618

Dem Unterbeteiligten muß dadurch die Gelegenheit gegeben sein, sich jederzeit intern auf dem Wege über stehengelassene Gewinnanteile am Gesellschaftsvermögen zu beteiligen ¹.

2 Gewinnverteilung

Aus dem gemeinschaftlichen Zweck der Untergesellschaft folgt, daß sowohl der Hauptbeteiligte als auch der Unterbeteiligte am wirtschaftlichen Erfolg partizipieren muß. Steuerrechtlich wird eine Gewinnverteilung in der Regel anzuerkennen sein, die dem Hauptgesellschafter den größten Gewinnanteil zuweist. Der Grund hierfür ist darin zu erblicken, daß regelmäßig der Hauptgesellschafter, der gegebenenfalls noch den Gesellschaftsgläubigern gegenüber persönlich mit seinem ganzen Vermögen haftet, sowohl im Interesse und für Rechnung des Unterbeteiligten in der Hauptgesellschaft tätig ist als auch gleichzeitig die internen Geschäfte der Unterbeteiligung führt. Sein Einsatz bei der Hauptgesellschaft bestimmt daher regelmäßig entscheidend den Erfolg der Hauptgesellschaft und damit auch den der Untergesellschaft. Für den Unterbeteiligten wird sich daher in der Regel die Gewinnbeteiligung nach einer Kapitalverzinsung und einer im Einzelfall gestaffelten Risikoprämie richten ².

Haben die Parteien eine offensichtlich unangemessen hohe Gewinnbeteiligung im Unterbeteiligungsvertrag vereinbart, so kann § 6 StAnpG eingreifen. Es ist dann zwar das Gesellschaftsverhältnis anzuerkennen, die Gewinnbeteiligung jedoch dergestalt zu korrigieren, daß der unangemessen hohe Gewinnvorzug als Schenkung

1) Bopp, a.a.O., S. 54, 64

2) Bopp, a.a.O., S. 86

- sei es des Hauptgesellschafters an den Untergesellschafter, sei es als Schenkung des Untergesellschafters an seinen Hauptgesellschafter - anzusehen ist ¹.

3 Verlustbeteiligung

Zivilrechtlich ist es möglich, daß der Untergesellschafter durch den Unterbeteiligungsvertrag von einer Teilnahme am Verlust freigestellt ist. Wird seine Verlustbeteiligung auf den Betrag seiner Einlage beschränkt, so hat der Unterbeteiligte, wirtschaftlich betrachtet, eine dem Kommanditisten gleiche Stellung, der am Verlust der Gesellschaft nur bis zum Betrage seiner Einlage partizipiert ².

Steuerrechtlich ist es nicht erforderlich, daß der Untergesellschafter am laufenden Verlust ³ teilnimmt. Unabdingbar für die Anerkennung als Mitunternehmer ist aber die Teilnahme am Verlust spätestens im Falle der Auseinandersetzung. Denn Mitunternehmerschaft erfordert, daß eine Beteiligung am Geschäftsvermögen vorliegt, was spätestens bei Auflösung der Gesellschaft zum Ausdruck kommt ⁴.

III Die Subsumierung unter § 11 StAnpG

Gemäß § 11 Ziff. 3 StAnpG werden Wirtschaftsgüter, die durch einen Treuhänder zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, dem Treugeber zugerechnet.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise stellt darauf ab, wer im internen Verhältnis die volle wirtschaftliche

1) BFH-Urteil v. 22.8.1951 IV 246/50 S, BStBl III 1951 S. 181; RFH-Urteil v. 7.11.1940 II e 18/40 RStBl 1941 S. 71, 72 betr. eine OHG; Theis in: DB 1951, S. 965, 966; Bopp, a.a.O., S. 84

2) § 167 Abs. 3 HGB

3) BFH-Urteil v. 13.6.1952 III 269/51 U, BStBl III 1952 S. 215 für den Fall einer OHG bzw. KG; Lenski in: DStZ 1939, S. 459, 468

4) Bopp, a.a.O., S. 51

Macht besitzt und daraus den wirtschaftlichen Nutzen zieht.¹ Ist der Hauptbeteiligte steuerrechtlich als Treuhänder des Unterbeteiligten zu betrachten, wird der nach dem Unterbeteiligungsvertrag sich bestimmende Gesellschaftsanteil dem Unterbeteiligten als Treugeber zugerechnet². Einkommensteuerrechtlich sind daher seine Gewinnanteile, Gehälter, Tantiemen und sonstige Vergütungen Gewinn aus Gewerbebetrieb.

Da § 11 StAnpG nur einen Katalog von Fällen aufführt, wird Treuhanderschaft im Sinne des § 11 Ziff. 3 StAnpG auch dann anzunehmen sein, wenn der Hauptgesellschafter an seiner bereits bestehenden gesellschaftlichen Beteiligung, die eine Mitunternehmerschaft ist, eine Unterbeteiligung einräumt. Immer wenn der Hauptbeteiligte (Treuhänder) für Rechnung seines Unterbeteiligten (Treugebers) handelt, wird steuerrechtlich die Stellung des Hauptbeteiligten - unabhängig von der zivilrechtlichen Regelung - als Treuhänder zu betrachten sein³.

§ 13 Treuhandverhältnisse

A Treuhand im rechtlichen Sinn

Das Zivilrecht sieht denjenigen als Treuhänder an, der eigene Rechte im eigenen Namen, jedoch im fremden Interesse ausübt⁴.

1) RFH-Urteil v. 4.12.1941 III 167/41, RStB1 1942 S. 406

2) Thoma, StbJb 1954/55, S. 224

3) Bopp, a.a.O., S. 40

4) Palandt, Einf. vor § 164 Anm. 3; Anm. A 6 zu § 398; Anm. A 6 a zu § 662; Einf. vor § 929 Anm. A 7

Durch einen dinglichen Übertragungsvertrag erhält der Treuhänder vom Treugeber das Treugut ¹. Der Treuhänder tritt in die Rechtsstellung seines Treugebers ein. In einem obligatorischen Vertrag - meist einem Auftrag oder einem Geschäftsbesorgungsvertrag - wird der Treuhänder verpflichtet, das Treugut in der vom Treugeber vorgeschriebenen Weise zu verwenden. De jure wird der Treuhänder Eigentümer des vom Treugeber übertragenen Treugutes, wirtschaftlich betrachtet bleibt aber der Treugeber der eigentlich Berechtigte ². Der Treuhänder besitzt daher im Außenverhältnis mehr Rechte, als ihm intern zustehen. Für das Zustandekommen einer Treuhandschaft ist nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts Voraussetzung, daß "der Treuhandgeber einen bisher auch rechtlich zu seinem Vermögen gehörenden Gegenstand dem Treuhänder übereignet derart, daß das Treugut zwar rechtlich, aber nicht wirtschaftlich aus seinem Vermögen ausgeschieden wird " ³.

Für die fiduziarisch übertragenen Gegenstände steht daher dem Treugeber im Falle der Pfändung die Drittwiderspruchsklage nach § 771 ZPO und für den Fall des Konkurses des Treuhänders ein Aussonderungsrecht gemäß § 43 KO zu ⁴.

Zivilrechtlich ist das Institut der Treuhand von der mittelbaren Stellvertretung zu unterscheiden. Diese liegt vor, wenn der Stellvertreter für Rechnung und im Interesse eines anderen Gegenstände von Dritten erwirbt, die er dem Auftraggeber auf Grund obligatorischen Vertrages herauszugeben hat. Der mittelbare

1) Bopp, a.a.O., S. 36

2) Urteil des RG, RGZ Bd. 133 S. 84, 87

3) Urteil des RG, RGZ Bd. 127 S. 341, 344

4) Urteil des RG, RGZ Bd. 153 S. 366; Bd. 79 S. 122 f.

Stellvertreter wird daher rechtlich und wirtschaftlich Eigentümer derjenigen Gegenstände, die er für den von ihm Vertretenen erwirbt, selbst dann, wenn der Vertretene ihm dazu die erforderlichen Mittel vorher zur Verfügung gestellt hat ¹ .

B Treuhand im steuerrechtlichen Sinn

Treuhanderschaft liegt vor, wenn der Treuhänder formell-rechtlich nach außen hin als Eigentümer von Wirtschaftsgütern auftritt, im Innenverhältnis aber derartig an die Weisungen seines Treugebers gebunden ist, daß dieser wirtschaftlicher Eigentümer bleibt. Es ist daher im Einzelfall nach wirtschaftlicher Betrachtung zu entscheiden, ob Treuhanderschaft vorliegt. Dabei ist das Gewicht nicht auf die nach außen in Erscheinung tretenden Rechtsvorgänge zu legen, sondern im wesentlichen auf das Innenverhältnis ² .

Steuerrechtlich ist die Frage der Zurechnung der Treuhanderschaft im § 11 StAnpG geregelt.

Gemäß § 11 Ziff. 2 StAnpG werden Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen (entgeltlich oder unentgeltlich) übereignet worden sind, dem Treugeber zugerechnet. Insoweit folgt das Steuerrecht teilweise dem Zivilrecht, wo das Treugut zwar rechtlich, aber nicht wirtschaftlich aus dem Vermögen des Treuhandgebers ausscheidet ³ . Gemäß § 11 Ziff. 3 werden jedoch Wirtschaftsgüter, die durch einen Treuhänder zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, dem Treugeber zugerechnet. Hiermit hat sich das Steuerrecht einen eigen-

1) Urteil des RG, RGZ Bd. 133 S. 84, 87

2) RFH-Urteil v. 6.4.1938 VI 769/37, GW - StRK I S. 34

3) Urteil des RG, RGZ Bd. 127 S. 341 ; Bopp, a.a.O., S. 37

ständigen, typisch steuerrechtlichen Begriff geschaffen, der vom Zivilrecht abweicht. Nach zivilrechtlicher Auffassung liegt hier eine mittelbare Stellvertretung vor; denn der Vertreter hat für Rechnung und im Interesse des Vertretenen von einem Dritten Gegenstände erworben ¹.

C Treuhand als Mitunternehmerschaft

Treuhand als Mitunternehmerschaft setzt voraus, daß der Treuhänder kraft des mit dem Treugeber geschlossenen Vertrages formalrechtlich Gesellschaftsrechte erwirbt, die steuerlich als Mitunternehmerschaft angesprochen werden. Dann ist der nach außen nicht in Erscheinung tretende Treugeber im Innenverhältnis voll in die Rechtsstellung des Treuhänders eingetreten.

Erwirbt ein Treuhänder für einen Treugeber Gesellschaftsrechte, die steuerrechtlich als Mitunternehmerschaft gelten, so ist der Treugeber Mitunternehmer nach der zwingenden Vorschrift des § 11 Ziff. 3 StAnpG. Dasselbe trifft zu, wenn ein Mitunternehmer seine bereits bestehende Gesellschaftsbeteiligung nur noch als Treuhänder - wirtschaftlich also als Beauftragter - für einen Treugeber fortführt.

Einkommensteuerlich ist in diesem Fall grundsätzlich nicht darauf abzustellen, in wessen Namen, sondern für wessen Rechnung das Unternehmen betrieben wird ^{2, 3}.

Für die steuerliche Beurteilung ist es gleichgültig,

1) Bopp, a.a.O., S. 40

2) RFH-Urteil v. 21.6.1933 VI A 588/30, RStB1 1933 S. 1014

3) RFH-Urteil v. 15.1.1936 VI A 282/35, RStB1 1936 S. 554

ob das Treuhandverhältnis nach außen kundgegeben wird oder nicht ^{1, 2}.

Überträgt ein Mitunternehmer unter gleichzeitigem Ausscheiden aus der Gesellschaft seinen Anteil fiduziarisch auf einen Dritten, so liegt zivilrechtlich die Voraussetzung für die Anerkennung eines Treuhandverhältnisses vor. Die unmittelbare Übertragung des Treuguts vom Treugeber auf den Treuneher findet hier statt. Der Treuhänder tritt der Gesellschaft gegenüber in die Rechtsstellung des ausgeschiedenen Gesellschafters mit vollen Rechten und Pflichten ein. Im internen Verhältnis ist der Veräußerer der eigentlich Berechtigte geblieben, dem die Drittwiderspruchsklage gemäß § 771 ZPO und das Aussonderungsrecht im Konkurs des Treuhänders zusteht ³. Gemäß § 11 Ziff. 2 StAnpG ist diese Beteiligung an der Mitunternehmerschaft dem Treugeber (Veräußerer) zuzurechnen.

Neben einer Treuhandstellung kann auch gleichzeitig noch eine echte Beteiligung vorliegen. Gleichgültig, ob nach außen bekannt oder nicht, wirkt die Treuhandstellung in ihrem Teilbereich, wie vorstehend dargestellt ⁴.

Als Treuhänder können auch die sog. "Gestionskommanditisten" bei größeren Kommanditgesellschaften betrachtet werden. Um bei einer vorhandenen größeren Anzahl von Kommanditisten die Geschäftsführung zu erleichtern, kann vereinbart werden, daß nur Kommanditisten mit einer bestimmten Mindestanzahl von Anteilen der Geschäfts-

1) Bühler, a.a.O., S. 105, Thoma, a.a.O., S. 218, die beide damit der gegenteiligen Ansicht Densows in DB 1953, S. 218 - 219, widersprechen.

2) Palandt, Einf. vor § 164 Abs. 3

3) Janberg in: DB 1953, S. 77 Ziff. 5

4) Bühler, a.a.O., S. 106

führung gegenüber auftreten dürfen. Aus einer Reihe solcher Kommanditisten kann dann ein Geschäftsführungsbeirat entstehen, der eine dem Aufsichtsrat der AG ähnliche Stellung einnimmt. In diesen Fällen vollzieht sich der Übergang zur Unterbeteiligung, wenn die Satzung einer solchen Kommanditgesellschaft bestimmt, daß Besitzer von Anteilen, die nicht eine bestimmte Mindestsumme erreichen, nicht mehr die Rechtsstellung von Kommanditisten haben, sondern Unterbeteiligte werden. Der Treuhänder wird zu dem an der Kommanditgesellschaft allein noch Beteiligten. Schließlich ist es möglich, daß nur noch ein Kommanditist auftritt, bei dem alle anderen Anteilsbesitzer unterbeteiligt sind. Die Unterbeteiligten können dann ihrerseits eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gründen, deren Vertreter den Kommanditisten als Hauptgesellschafter kontrolliert ¹ .

Steuerlich ist auch hier die Unterscheidung zwischen Treuhanderschaft und Unterbeteiligung von Bedeutung. Liegt eine Treuhanderschaft vor, so werden gemäß § 11 StAnpG die Anteile und die Erträge aus ihnen den Treugebern zugerechnet. Besteht eine echte Unterbeteiligung, so kommt es darauf an, ob diese der Hauptgesellschaft bekannt ist. Im Falle des Bekanntseins wird sie bereits in der einheitlichen Gewinnfeststellung der Hauptgesellschaft berücksichtigt. Andernfalls muß der Treuhandkommanditist bei seinem Wohnsitz-Finanzamt das Bestehen der Unterbeteiligung geltend machen, sobald die Feststellung seines Gewinnanteils vollzogen ist ^{2, 3} .

1) Bühler, a.a.O., S. 73

2) RFH-Urteil v. 15.1.1936 VI A 282/35, RStB1 1936 S. 554; Bühler, a.a.O., S. 74; FG Düsseldorf v. 24.11.1960 VII 27/59 F rkr., EFG 1961, S. 306

3) Bopp, a.a.O., S. 90 f.

Faktische Gesellschaft

Die zivilrechtliche Regelung

Die faktische Gesellschaft ist keine von Gesetzgeber vorgesehene besondere Gesellschaftsform ¹ .

Voraussetzung für die Annahme einer faktischen Gesellschaft ² ist, daß die Gesellschafter sowohl nach innen als auch Dritten gegenüber tätig geworden sind. Sie müssen in irgendeiner Form Einlagen geleistet und einen gesellschaftlichen Zweck verfolgt haben. Durch ihr tatsächliches Verhalten müssen sie den Rechtsschein erweckt haben, als handele es sich bei ihnen um eine echte und rechtswirksam zustande gekommene Gesellschaft. Ist das der Fall, dann ist bei Vorliegen der Nichtigkeit oder der Anfechtung zwischen den daraus resultierenden Folgen im Innenverhältnis und im Außenverhältnis zu unterscheiden ³ .

Im Innenverhältnis ⁴ hat eine Auseinandersetzung nach Gesellschaftsgrundsätzen zu erfolgen. Die Gesellschaft geht in Liquidation. Dabei sind die sich aus der Nichtigkeit oder Anfechtung des Vertrages ergebenden besonderen Folgerungen zu berücksichtigen. Die benachteiligten Gesellschafter sind so zu stellen, wie sie in einer entsprechend den gesetzlichen Erfordernissen geschlossenen Gesellschaft gestanden hätten.

1) Palandt, Anm. 3 d zu § 705

2) Palandt, Überbl.vor § 104 Anm. 1 e

3) BGH-Urteil v. 24.10.1951 II ZR 18/51, BB 1952.S. 10

4) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 8 H zu § 105
HGB

Im Außenverhältnis ¹ kommt die Behandlung der faktischen Gesellschaft der einer rechtswirksam zustande gekommenen Gesellschaft nahe. Die "Gesellschafter" haften dem gutgläubigen Dritten gegenüber wie ordentliche Gesellschafter. Sie können sich Dritten gegenüber nicht darauf berufen, daß die Gesellschaft von Anfang an nicht bestanden habe.

Mit diesen Regeln der faktischen Gesellschaft wird dem Offenkundigkeitsprinzip des Gesellschaftsrechts Genüge getan, dessen Bedeutung darin liegt, daß gewisse nach außen hervortretende Tatbestände schlechthin wirksam sind, unabhängig von gewissen ihnen anhaftenden Mängeln. Wenn also von einem Gesellschafter in Bezug auf den Gesellschaftsvertrag Gründungsmängel geltend gemacht werden, dann geschieht das zunächst nur so, daß die Gesellschaft bis zu dieser Geltendmachung als gültig angesehen wird und daß die Beteiligten sich dann der durch das Gesellschaftsrecht gegebenen Formen bedienen müssen ².

Eine faktische Gesellschaft liegt dann nicht vor, wenn mehrere Beteiligte längere Zeit in gesellschaftsgleicher Weise zusammengearbeitet haben. In diesem Falle gilt ein Gesellschaftsvertrag als stillschweigend vereinbart. Seine Auslegung hat daher unter Berücksichtigung von Treu und Glauben, der Beachtung der Verkehrssitte gemäß §§ 135, 157, 242 BGB und ergänzend nach den Bestimmungen über die Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu erfolgen ³.

1) Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 8 G zu § 105 HGB

2) § 723 BGB; BGHZ 3, 288; Weimar, Gefahren der Beteiligung, Der Rechts- und Steuerdienst, Kölner Schriftenreihe zeitnaher rechtswissenschaftlicher Abhandlungen, Heft 32, 2. Aufl., S. 12

3) Seydel in: NWB, Fach 18, S. 91 ff.; Littmann in: NB 1953, Nr. 5; Peter in: NWB, Fach 2, S. 1033; Fiegle, a.a.O., S. 30

Anerkennung als Mitunternehmerschaft

Wie im bürgerlichen Recht, so kommt es auch im Steuerrecht nicht auf die Bezeichnung an, die die Beteiligten einem Vertragsverhältnis geben ¹.

Anfechtbare Gesellschaftsverträge, die sich als Mitunternehmerschaft darstellen, gelten für die Besteuerung insoweit und solange, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist ².

15 Familiengesellschaften

A Bürgerlich-rechtliche Geltung

Bürgerlich-rechtlich ist es nahen Angehörigen untereinander grundsätzlich in gleicher Weise gestattet, Gesellschaftsverträge in Anwendung handelsrechtlicher oder außerhandelsrechtlicher Formen abzuschließen, wie dies die Rechtsordnung Dritten gestattet.

Soweit es sich dabei um Verträge mit Minderjährigen handelt, dürfen diese dem Ziel und Zweck des Minderjährigenschutzes im Sinne des § 1822 BGB nicht widersprechen ³.

1) RFH-Urteil v. 29.1.1936, RStBl 1936, S. 164

2) § 5 Abs. 4 StAnpG

3) BGH-Urteil v. 30.4.1955 II ZR 202/53; NJW 1955 S. 1067; BGHZ 17, 160

Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs anerkennt im Gegensatz zur höchststrichterlichen Finanzrechtsprechung¹ auch das Bestehen einer faktischen Gesellschaft während des Bestehens einer Ehe. Im Einzelfall kann es für die Annahme eines derartigen Gesellschaftsverhältnisses ausreichen, daß die Ehegatten sich zu gemeinsamer Tätigkeit in einem Betrieb verbunden haben, die ihre Arbeitszeit ausfüllt, auch wenn eine ausdrückliche Abrede über ein Gesellschaftsverhältnis zwischen den Ehegatten nicht besteht. Ist die Tätigkeit der Eheleute jedoch unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles nach Treu und Glauben nicht als ein Gesellschaftsverhältnis, sondern nur als eine gemeinsame Arbeit für ein einheitliches Ziel anzusehen, so muß der Ehegatte als Geschäftsinhaber auch den Anspruch auf Beteiligung an den Erträgen des anderen Ehegatten an seinem Unternehmen anerkennen².

B

Anerkennung als Mitunternehmerschaft

Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs³ konnte einer Familiengesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Gewerbes gerichtet war, auch ohne Vorliegen des Mißbrauchstatbestandes des § 6 StAnpG oder eines Scheingeschäfts im Sinne des § 5 StAnpG die steuerliche Aner-

1) BFH-Urteil v. 26.8.1958 I 116/58 U, BStBl III 1958 S. 445

2) Beschluß des BvG v. 14.4.1959 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BStBl I 1959 S. 207; NJW 1959 S. 979; Lehmann in: Steuerberatung 1960, S. 104

3) Birkholz in: StP, Heft 1, S. 1 ff.; Böttcher in: StbJb 1953/54; RFH-Urteil v. 29.4.1942 VI101/42, RStBl 1942 S. 497

kennung versagt werden, wenn sich die Gesellschaftsgründung nur aus außergeschäftlichen Familienbeziehungen erklären ließ, deren Hauptzweck die Verteilung des Gewerbeertrags auf mehrere Familienmitglieder in geschäftlich ungerechtfertigter Höhe zum Zwecke der Minderung oder Umgehung der Steuer war. Rechtsprechung und Verwaltungspraxis erblickten darin einen Verstoß gegen § 1 StAnpG a.F. in Form einer mißbräuchlichen Rechtsgestaltung zu Lasten der Volksgemeinschaft, ohne die bürgerlich-rechtliche Geltung des Gesellschaftsverhältnisses im Innenverhältnis zu verneinen.

Grundsätzlich erkannte aber auch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs die Möglichkeit der Gründung von Familiengesellschaften als Mitunternehmerschaften an ¹.

Selbst die Schenkung der Vermögensanteile durch die Eltern führte nicht grundsätzlich zur Versagung der Anerkennung einer solchen Familiengesellschaft ². Es mußten noch weitere Umstände hinzutreten, die auf die Absicht der Steuerumgehung hindeuteten. Zu diesem Zwecke waren Feststellungen zu treffen, ob eine Beschneidung der Rechte der beteiligten Kinder vorlag mit der Folge, daß sich an der alleinigen Verfügungsgewalt des Vaters über den Betrieb und die Erträge nur wenig geändert hatte.

1) RFH-Urteil v. 11.8.1937 VI A 481/37, RStBl 1937 S. 1113; RFH-Urteil v. 15.6.1938 VI 292/38, RStBl 1938 S. 779

2) RFH-Urteil v. 30.9.1936 VI A 801/35, RStBl 1936 S. 1099

Geschäftsführung, Bilanzaufstellung, Kündigungsfristen, Kontrollrechte, eventuell erteilte Vollmachten an den Vater in Gesellschaftsangelegenheiten, Nicht-Bekanntsein der Gesellschaft bei den Gefolgschaftsmitgliedern u.ä. Gesichtspunkte waren Gegenstand eingehender Untersuchungen für die Frage der Anwendung des § 1 StAnpG a.F. 1, 2 .

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ³ brach mit dieser Auffassung. Auch bei Familiengesellschaften muß sich die steuerliche Beurteilung nach der auf bürgerlichem Recht aufgebauten Rechtsgestaltung richten. Dem Motiv der Gründung einer Mitunternehmerschaft zwischen Familienangehörigen kommt keine entscheidende Bedeutung mehr zu. Es können durchaus außerbetriebliche Gründe, z.B. die Sicherstellung von Familienangehörigen, das eigentliche Motiv für das Eingehen einer Mitunternehmerschaft sein.

Nur wenn die tatsächlichen Verhältnisse vom formell abgeschlossenen Vertragsinhalt abweichen und mithin die Voraussetzungen der §§ 5, 6 StAnpG gegeben sind, ist die Anerkennung zu versagen. Den Steuerpflichtigen steht es frei, zur Ersparung von Steuern die für sie günstigste Rechtsform zu wählen. Das kann sogar dem Willen des Gesetzgebers entsprechen; denn die Wirtschaftspolitik beeinflußt teilweise bewußt die Steuerpolitik. Im konkreten Fall muß daher das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse entscheidend sein ⁴ .

1) Buller in: DB 1952, S. 541 ff.

2) Lenski in: DStZ 1939, S. 495

3) BFH-Urteil v. 22.8.1951 IV 246/50 S, BStBl III 1951 S. 181

4) BFH-Urteil v. 22.8.1951 IV 246/50 S, BStBl III 1951 S. 181

Maßstab für die Ernsthaftigkeit des Gesellschaftsvertrages wird sein, ob eine Mitunternehmerschaft gleichen Inhalts auch zwischen Fremden geschlossen sein könnte ¹. Beteiligung am Gesellschaftsvermögen einschließlich der stillen Reserven und einem eventuellen Firmenwert, Verfügung über den Gewinnanteil, Mitwirkungsrecht bei der Bilanzaufstellung, Bucheinsicht, Kündigungsrecht und ähnliche Gesichtspunkte sind Indizien für das Vorliegen einer echten Mitunternehmerschaft ². Dem Gesellschaftsvertrag darf vor allen das Hauptmerkmal der Mitunternehmerschaft, also die Beteiligung am Betrieb auf Gedeih und Verderb, nicht fehlen. Der Ausschluß vom Verlust widerspricht bereits diesem Grundsatz ³.

C Abgrenzung zu den Innengesellschaften

Mitunternehmerschaften, die nicht auf handelsrechtlichen Gesellschaftsverhältnissen beruhen, bedürfen der Abgrenzung gegen solche Innengesellschaften ⁴, - auch als atypische Gesellschaften des bürgerlichen Rechts bezeichnet ⁵ - deren Gesellschafter nicht als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Ziff. 2 EStG anzusehen sind.

Für die nachstehend zu erörternden Meta-Verbindungen, Interessengemeinschaften und Konsortialgeschäfte nahm selbst der Reichsfinanzhof keine scharfe Begriffstrennung vor ⁶.

- 1) BFH-Urteil v. 26.8.1958 I 116/58 U, BStBl III 1958 S. 445
- 2) RFH-Urteil v. 28.8.1930 VI A 1213/30, RStBl 1931 S. 21
- 3) BFH-Urteile v. 9.9.1954 IV 574/53 U, BStBl III 1954 S. 318; v. 26.8.1958 I 116/58 U, BStBl III 1958 S. 445
- 4) Palandt, Anm. 1 zu § 718, Anm. A 8 zu § 705
- 5) Lehmann, Handelsrecht, 2. Teil, Gesellschaftsrecht, S. 63, 279
- 6) RFH-Urteil v. 8.4.1933, RStBl 1933 S. 853 zitiert nach Bühler S. 368

I Meta-Verbindung

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs sah eine Meta-Verbindung nicht als Gesellschaft an, an der die Metisten als Unternehmer beteiligt sind ¹.

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ² erblickt in der Meta-Verbindung eine besondere Art der Innengesellschaft, und zwar eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts ohne gemeinschaftliche Geschäftsführung und ohne besonderes Gesellschaftsvermögen. In ihr verbinden sich mehrere Unternehmer auf längere Zeit zur Durchführung einer unbestimmten Zahl von Geschäften. Es handelt sich dabei im allgemeinen um Ein- und Verkauf von Waren oder Wertpapieren. Unabdingbar für eine Meta-Verbindung ist, daß jeder Metist im eigenen Namen, jedoch für Rechnung der Meta tätig wird ³.

Die Selbständigkeit des Metisten wird durch die Meta-Verbindung nicht berührt. Der Käufer-Metist erwirbt das Eigentum an den Waren und verschafft dem Verkäufer-Metisten die Verfügungsmacht über die Ware. Als Entgelt für jede Lieferung ist der Einkaufspreis und die Hälfte des erzielten Gewinnes anzunehmen ⁴.

Es ist auch im Innenverhältnis nicht die eine Firma an der anderen beteiligt. Es existieren nur vertragliche Beziehungen zwischen den Partnern, aus denen Ansprüche des einen gegen den anderen entstehen. Es ist nicht erforderlich, daß jedes Geschäft einzeln abgerechnet wird, es kann vielmehr auch eine Abrechnung über alle Geschäfte eines Zeitraums von Zeit zu Zeit erfolgen ⁵. Eine Meta-Verbindung, die mehrere Unternehmer mit der Vereinbarung eines Gewinnausgleichs abgeschlossen haben, die

- 1) zitiert nach Bühler S. 371:RFH-Urteil v. 23.7.1930 RStBl 1930 S. 716; RFH Slg. Bd. 20 S. 300; RStBl 1930 S. 128; RFH-Urteil v. 8.5.1936, RStBl 1936 S.598
- 2) BFH-Urteil v. 21.12.1955 V 161/55 U, BStBl III 1956 S. 58
- 3) Düringer-Hachenburg, a.a.O., S. 383
- 4) RFH-Urteil v. 4.3.1927 V A 77/27, Slg. Bd. 20 S. 300
- 5) RFH-Urteil v. 25.3.1931 VI A 1934/29, StuW Nr. 434; Brönner S. 72

aber nach außen nicht in Erscheinung tritt, sehen Bühler-Scherpf¹ auch in den Beihilfeabkommen der Bauunternehmen. In sogenannten Beihilfeabkommen werden Beihilfefirmen verpflichtet, für die Ausführung eines Gesamtbauauftrags des Hauptunternehmers eine besonders festgesetzte Beihilfe (Geräte, Personal, Baustoffe, Bürgschaften, Geldmittel usw.) zu leisten. Die Beihilfefirma wird dann gewöhnlich in Höhe ihres Beitrags am Erfolg des Gesamtauftrags beteiligt. Die Leistungen der Beihilfefirma erfolgen nach der Art von Vermietungen, die dem Hauptunternehmer lediglich ermöglichen sollen, den Gesamtauftrag in eigener Regie auszuführen.

Tritt eine Meta-Verbindung in einer echten Unternehmer-eigenschaft nach außen auf, so verliert sie ihren Charakter als Innengesellschaft und wird zum selbständigen Steuersubjekt, das der Umsatzsteuer unterliegt². Es wird dann auch der Tatbestand der Mitunternehmerschaft des § 15 Ziff. 2 EStG gegeben sein.

II Interessengemeinschaften

Verpflichten sich zwei oder mehrere Vertragspartner gegenseitig, ihre Ergebnisse insoweit aneinander abzuführen, daß ihre Gewinne danach in einem bestimmten Verhältnis zueinander stehen, so liegt ein Gewinnngemeinschaftsvertrag oder ein Interessengemeinschaftsvertrag³ vor. Dabei ist zwischen einem allgemeinen und einem beschränkten Gewinnausgleich zu unterscheiden. Letzterer erstreckt sich nur auf Teile des Gesamtgewinns, die sich nach bestimmten Geschäftszweigen oder bestimmten Gebieten errechnen⁴.

- 1) Bühler-Scherpf a.a.O. S. 460
- 2) RFH-Urteil v. 8.5.1936 V A 192/35, RStBl 1936 S.598
- 3) RFH-Urteil v. 9.5.1934 VI A 833/33, RStBl 1934 S.658
- 4) Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl.,Ergänz.-Band, S. 75

Die verschiedenen einzelnen gewerblichen Betriebe werden mithin nur in gewissem Umfang durch den Interessengemeinschaftsvertrag beeinflusst. Sie verlieren ihre wirtschaftliche Selbständigkeit dabei nicht. Es handelt sich mithin nur um einen Zusammenschluß, der der Einwirkung auf die einzelnen Betriebe und der Verwertung der Ergebnisse dieser Betriebe dient ¹. Eine solche Gesellschaft bürgerlichen Rechts tritt nicht nach außen in Tätigkeit ².

Eine Mitunternehmerschaft, die nicht auf handelsrechtlichen Gesellschaftsverhältnissen beruht, ist mithin nicht gegeben.

III

Konsortien

Die Bezeichnung Konsortien wird unterschiedlich verwendet. Sie wird sowohl als Bezeichnung für Verbindungen zwischen mehreren Gesellschaften, die ein Gemeinschaftswerk errichten, angewandt (Konsortialgründungen) als auch auf dauernde Verbindungen nach der Art von Zweckgemeinschaften (Konsortialgeschäfte) ³.

Bühler will die Bezeichnung Konsortien nur auf "vorübergehende (und lose) Zusammenschlüsse mehrerer Unternehmungen zur Durchführung bestimmter Aktionen" beschränkt wissen ⁴. Es handelt sich zumeist um Bankenzusammenschlüsse zur Übernahme und Veräußerung von Aktien und Teilschuldverschreibungen, um Stillhalteaktionen sowie Kursregulierungen, Stimmrechts-Bindungsverträge, Veräußerungssperre-Abkommen u. ä.

Konsortien sind jeweils daraufhin zu überprüfen, ob für den vorübergehenden gemeinschaftlichen Zweck eine gewerbliche Tätigkeit entfaltet wird. Wenn die Absicht der Gewinnerzielung fehlt und das Konsortium als solches nach außen nicht erkennbar hervortritt, wird keine Mitunternehmerschaft anzunehmen sein ⁵.

1) Brönner S. 71

2) Düringer-Hachenburg, HGB, Bd. IV, S. 332

3) Bühler, a.a.O., S. 370

4) Bühler, a.a.O., S. 370

5) RFH - Urteil v. 15.11.1933 VI A 547/32, RStB1 1934 S! 326; Lenski in: DStZ 1939 S. 462

Kapitel 4

BESTEuerung AUSSERHANDELSRECHTLICHER MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

Die Mitunternehmerschaft erfährt im Steuerrecht eine unterschiedliche Behandlung. Teils wird die Steuerpflicht den Mitunternehmern als natürliche Personen auferlegt, teils das Unternehmen als solches der Besteuerung unterworfen ¹ .

Im Folgenden wird festgestellt, wie die einzelnen hier zur Untersuchung gelangenden Formen außerhandelsrechtlicher Mitunternehmerschaften zur Einkommensteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer und Umsatzsteuer herangezogen werden.

Abschnitt 1

Die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts

§ 16

Einkommensteuer

Soweit Gesellschaften des bürgerlichen Rechts als Mitunternehmerschaften anzuerkennen sind, sind ihre einkommensteuerlichen Fragen in gleicher Weise zu entscheiden wie für die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft ² . Denn § 15 Ziff. 2 EStG ordnet die ~~a n d e r e n~~ Gesellschaften, deren Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, den Handelsgesellschaften zu ³ .

Damit stellen auch alle außerhandelsrechtlichen Gesellschaften für die Einkommensteuer nur eine rechtliche Art der Ausübung des Gewerbebetriebes durch jeden ihrer Mitun-

1) Littmann, 7. Aufl., Tz 615 zu §§ 4, 5 EStG

2) BFH-Urteil v. 2.10.1962 I 256/61 U, BStBl III 1962 S. 513; Brönner, S. 73; Thier, a.a.O., S. 39

3) Rosenau -Kuhlberg, Bd. 7, S. 64; Bd. 6, S. 136

ternehmer dar ¹ . Unternehmer des Gewerbebetriebs und Betriebsinhaber ist damit einkommensteuerlich nicht die Mitunternehmerschaft als solche, sondern jeder Mitunternehmer des Betriebs ² . Die Einkommensteuerpflicht trifft damit nicht die Mitunternehmerschaft als solche, sondern jeden Mitunternehmer als natürliche Person ³ .

A Gewinnermittlungsart

Über die anzuwendende Gewinnermittlungsart entscheidet allein § 161 Abs. 1 AO, demzufolge für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen, dem Ertrag und dem Vermögen die Unternehmer und Unternehmen, die nach den bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen entweder einen Gesamtumsatz von mehr als DM 200.000,-- oder ein Betriebsvermögen von mehr als DM 50.000,-- oder einen Gewerbeertrag von mehr als DM 9.000,-- erzielt haben, verpflichtet sind, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen. Kommt § 161 Abs. 1 AO zum Zuge, so ist gemäß § 5 EStG am Ende des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Dieselbe Verpflichtung trifft diejenigen, die freiwillig tatsächlich Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse erstellen ⁴ .

Sind die Voraussetzungen des § 161 Abs. 1 AO nicht erfüllt, so kann die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben erfolgen.

B Bilanzbündeltheorie

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist in der Bilanz der Mitunternehmerschaft nur eine Zusammenfassung

- 1) Littmann, 7. Aufl., Tz 615 a zu §§ 4, 5 EStG
- 2) BFH-Urteil v. 24.2.1956 III 13/56 U, BStBl III 1956 S. 110; BFH-Urteil v. 2.8.1955 I 99/54 U, BStBl III 1955 S. 294
- 3) Littmann, 7. Aufl., Tz 17 zu § 1 EStG
- 4) Littmann, 7. Aufl., Tz 46 - 48 zu §§ 4, 5 EStG

fiktiver Einzelbilanzen der einzelnen Mitunternehmer zu sehen, die gedanklich zu deren Einzelaufstellung verpflichtet wären ¹ .

Auch der Bundesfinanzhof akzeptiert grundsätzlich diese vom Reichsfinanzhof entwickelte Bilanzbündeltheorie und nimmt nach der Zahl der Gesellschafter aufgespaltene Sonderbilanzen an ² . Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs schränkt die Bilanzbündeltheorie aber neuerdings in gewissem Umfange ein ³ . Die Vorstellung, wonach der einzelne Mitunternehmer gedanklich selbst einen Betrieb führe, dürfe nicht darüber hinwegtäuschen, daß der Gesellschafter "seinen" Betrieb doch nur in seiner Eigenschaft als Mitunternehmer, also in Verbindung mit den Betrieben seiner Mitgesellschafter führt ⁴ . Ausgehend von dem Tatbestand des § 15 Ziff. 2 EStG, wonach Steuersubjekt nicht die Mitunternehmerschaft, sondern die einzelnen Mitunternehmer sind, wolle die Bilanzbündeltheorie vor allem das Verhältnis der Gesellschafter zur Personengesellschaft und das der Gesellschafter untereinander erklären. Dies dürfte aber nicht zur Auflösung der Einheit der Mitunternehmerschaft und zur Überbetonung der Sonderbilanzen ihrer einzelnen Mitunternehmer führen, weil das dem Sinn und Zweck und der gesetzlichen Regelung der Besteuerung von Mitunternehmerschaften widerspräche ⁵ .

Der gesetzliche Tatbestand des § 15 Ziff. 2 EStG setzt eine einheitliche Bilanzierung der Mitunternehmerschaft voraus. Sonderbilanzen sind daher grundsätzlich nur hilfsweise dann

- 1) RFH-Urteil v. 17.9.1941 VI 12/41, RStBl 1941 S. 842, RFH-Urteil v. 14.7.1937 VI A 422/37, RStBl 1937 S. 937
- 2) BFH-Urteil v. 11.12.1956 I 194/56 U, BStBl III 1957 S. 106
- 3) BFH-Urteil v. 15.11.1957 VI 43/56 U, BStBl III 1958 S. 69
- 4) Vgl. dazu Entsch. des RFH VI 755/37 v. 23.3.1938, RStBl 1938 S. 565!
- 5) BFH-Urteil v. 14.1.1958 I 159/57 U, BStBl III 1958 S. 75

aufzustellen, wenn der gemäß § 215 Abs. 2 AO einheitlich festgestellte Gewinn tatsächlich zu einem unrichtigen Ergebnis führt. Das Gesetz ist möglichst so auszulegen, daß nicht die Einheitsbilanz der Mitunternehmerschaft gegenüber den Sonderbilanzen ihrer Gesellschafter an Bedeutung zurücktritt. Die Geschäftsführung der Mitunternehmerschaft kann ihre Entscheidungsbefugnis daher nur einheitlich anwenden. Der einzelne Mitunternehmer darf für seine Sonderbilanz keine anderen Wertansätze verlangen, wie z.B. bei Sonderabschreibungen, Teilwertabschreibungen oder Bildung von Rückstellungen. Denn eine Auflösung der Einheitsbilanz und damit eine Überbetonung der Sonderbilanzen der einzelnen Mitunternehmer würde das System der einheitlichen Gewinnfeststellung beeinträchtigen und in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten verursachen. Das aber würde eine dem Sinn des Gesetzes widersprechende Komplizierung der Bilanzierung und Gewinnberechnung der Mitunternehmerschaft nach sich ziehen. Der Gesichtspunkt der Durchführbarkeit der Steuergesetze darf bei ihrer Auslegung nicht außer Betracht gelassen werden.¹ Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs will daher im Interesse der Einheit der Mitunternehmerschaft die gedanklich aus der Bilanzbündeltheorie hergeleiteten Folgerungen nicht "überspannt" wissen.²

Im Gegensatz zur Bilanzbündeltheorie, die die Mitunternehmerschaft in Einmannbetriebe ihrer Gesellschafter aufspalten möchte³, bestätigte damit der Bundesfinanzhof die positivgesetzliche Regelung des § 15 Ziff. 2 EStG, die grundsätzlich an der Einheit der Mitunternehmerschaft festhält. Nicht die Einzelgewinne der Teilhaber geben zusammengerechnet eine Summe von Gewinnen der Mitunter-

1) BFH-Urteil v. 29.5.1956 I 39/56 S, BStBl III 1956 S. 226

2) BFH-Urteil v. 14.1.1958 I 159/57 U, BStBl III 1958 S. 75

3) Vogt, Bilanztaktik, S. 57

nehmerschaft, sondern es sind nur Anteile am einheitlichen Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft. Die Mitunternehmer sind personenrechtlich verbundene Unternehmer des gesamten Betriebs und nicht jeweils ihrem Kapitalkonto oder ihrer Gewinnbeteiligung entsprechende Inhaber von Anteilen im gemeinschaftlichen Betrieb ¹.

C Einheitliche Gewinnfeststellung

Der Gewinn der Mitunternehmerschaft wird gemäß § 215 Abs. 2 AO einheitlich und gesondert festgestellt.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hat den Zweck dieser einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung dahingehend erläutert, daß dadurch die Summe der Gewinne der am Unternehmen Beteiligten festgesetzt werden kann ². Damit ist die Feststellung des Gewinns der Mitunternehmerschaft und dessen Verteilung auf die einzelnen Beteiligten in die Zuständigkeit eines Finanzamts verwiesen, an dessen ergangenen Bescheid die anderen Finanzämter gebunden sind.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs übernehmend, betont auch der Bundesfinanzhof ³ den Grundgedanken, daß

- 1) Littmann, 7. Aufl., Tz 616 a zu §§ 4, 5 EStG
- 2) RFH-Urteil v. 8.8.1928, RStBl 1928 S. 331, StuW 1928 Nr. 818; RFH Slg. Bd. 47 S. 36, RStBl 1939 S. 755; RFH-Urteil v. 21.10.1942, StuW 1942 Nr. 397; RFH-Urteil v. 9.12.1931, RStBl 1932 S. 292, StuW 1932 Nr. 261; RFH Slg. Bd. 42 S. 45, RStBl 1937 S. 1272, StuW 1937 Nr. 512; Entsch. des RFH v. 1.6.1938 VI 269/38, StuW 1938 Nr. 408; zitiert nach Bühler S. 52, 54
- 3) BFH-Urteil v. 3.7.1956 I 221/55 U, BStBl III 1956 S. 308

dem einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren nach seinem Sinn und Zweck (Gewährleistung einer gleichmäßigen Besteuerung, Vermeidung widersprechender Entscheidungen) die unbedingte Vorherrschaft vor dem Einzelveranlagungsverfahren eingeräumt werden muß. Inhalt des gemäß § 215 Abs. 2 AO ergehenden Feststellungsbescheids ist mithin sowohl der Gesamtgewinn als auch die Feststellung, welche Mitunternehmer vorhanden sind und welcher Anteil am gemeinschaftlichen Gewinn ihnen zu- steht ¹. Die einheitliche Gewinnfeststellung entscheidet daher sowohl über Einlagen und Entnahmen ², über besondere Aufwendungen der einzelnen Mitunternehmer und grundsätzlich auch über Einflüsse aus steuerlichen Ergänzungsbilanzen ³ der einzelnen Mitunternehmer.

Erfolgt die einheitliche Gewinnfeststellung erst nach Durchführung der Einzelveranlagungen der Mitunternehmer, so sind diese gemäß § 218 Abs. 4 AO auch bei eingetretener Rechtskraft zu ändern, ohne daß es der Erfüllung der Voraussetzung des § 222 AO bedarf ⁴.

Dem Finanzamt steht es zu, im Einzelveranlagungsverfahren eine nach Recht und Billigkeit der Sachlage entsprechende vorläufige Veranlagung durchzuführen. Bereits die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ⁵

- 1) RFH-Urteil v. 7.2.1934 VI A 933/32, RStB1 1934 S. 566; RFH-Urteil v. 8.1.1936 VI A 1318/33, RStB1 1936 S. 135; RFH-Urteil v. 17.7.1935 VI A 483/35, RStB1 1935 S. 1192
- 2) BFH-Urteil v. 16.1.1958 IV 246/56 U, BStB1 III 1958 S. 327
- 3) RFH-Urteil v. 5.10.1938 VI 612/38, RStB1 1938 S. 1052; BFH-Urteil v. 9.12.1955 IV 442/54 U, BStB1 III 1956 S. 67; DStR 1957 S. 316
- 4) RFH-Urteil v. 26.8.1931 VI A 1565/30, RStB1 1932 S. 10; BFH-Urteil v. 10.11.1955 IV 357/54 U, BStB1 III 1955 S. 398; BFH-Urteil v. 3.7.1956 I 221/55 U, BStB1 III 1956 S. 309
- 5) RFH-Urteil v. 4.6.1930 VI A 424/29, RStB1 1931 S. 101

räumte dem Steuerpflichtigen die Befugnis ein, durch Verfahrensrüge eine vorläufige Feststellung der Höhe seines Gewinnanteils bei seinem Veranlagungsfinanzamt durchzusetzen.

Mit Urteil vom 10.9.1964 bestätigte der Bundesfinanzhof das Recht des Wohnsitz-Finanzamts, im Zuge der Einkommensteuerveranlagung Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 215 AO zu berücksichtigen, bevor das Betriebs-Finanzamt im einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren entschieden hat. Der Bundesfinanzhof weist insbesondere auf die Fälle hin, in denen das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen der Einkommensteuererklärung des Gesellschafters entnehmen kann. Das gilt aber nicht, wenn zwischen dem Gesellschafter und seinem Wohnsitz-Finanzamt Meinungsverschiedenheiten über die Besteuerungsgrundlagen bestehen und der Steuerpflichtige deshalb Rechtsmittel gegen seinen Einkommensteuerbescheid einlegt. In diesem Falle muß das Wohnsitz-Finanzamt erst die Entscheidung des Betriebs-Finanzamts im einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren nach § 215 Abs. 2 Ziff. 2 AO abwarten, ehe es über das Rechtsmittel entscheiden kann¹.

D Steuerbilanz

I Betriebsvermögen

Aus der Bilanzbündeltheorie folgt, daß es ein Betriebsvermögen der Gesellschaft selbst nicht gibt². Das Vermögen einer Mitunternehmerschaft ist nur die Zusammen-

1) BFH-Urteil v. 10.9.1964 IV 395/60; HFR Nr. 5 aus 1965 S. 229

2) Brönner, a.a.O., S. 618

fassung der einzelnen Betriebsvermögensanteile der Mitunternehmer. Die Bilanz der Mitunternehmerschaft ist nur eine Zusammenfassung der Bilanzen der einzelnen Betriebsinhaber ¹.

Nach geltendem Einkommensteuerrecht ist zwischen notwendigem Betriebsvermögen, notwendigem Privatvermögen und gewillkürtem Betriebsvermögen zu unterscheiden ². Weil § 15 Ziff. 2 EStG den Mitunternehmer als Unternehmer des Gesamtbetriebs sieht, zählen zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft auch alle jene Wirtschaftsgüter, die im Gewerbebetrieb eines Alleinunternehmers notwendiges Betriebsvermögen ³ bilden würden ⁴. In die Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft gehören daher als notwendiges Betriebsvermögen auch die im bürgerlich-rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der Mitunternehmer stehenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die der Mitunternehmer seiner Gesellschaft nur zur Nutzung überlassen hat, wenn sie eine wesentliche Grundlage für den Betrieb der Gesellschaft bilden ⁵.

Befinden sich solche Wirtschaftsgüter im Eigentum einer anderen Gesamthandgemeinschaft, so sind sie nach § 11 StAnpG gleichwohl als fiktive Bruchteile dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zuzurechnen, soweit

- 1) RFH-Urteil v. 17.9.1941 VI 12/41, RStB1 1941 S. 842;
RFH-Urteil v. 14.7.1937 VI A 422/37, RStB1 1937 S. 937
- 2) Littmann, 7. Aufl., Tz 99 ff. zu §§ 4, 5 EStG
- 3) BFH-Urteil v. 24.3.1959 I 205/57 U, BStB1 III 1959 S. 289
- 4) Littmann, 7. Aufl., Tz 616 a, 617 zu §§ 4, 5 EStG
- 5) RFH-Urteil v. 29.9.1937 VI A 437/37, RStB1 1937 S. 1204

sie bei diesem notwendigen Betriebsvermögen darstellen¹.

Es obliegt der Bilanzierung der Gesellschaft, solche aus steuerrechtlichen Gründen zum Betriebsvermögen zu zählenden Wirtschaftsgüter als Sondervermögen der einzelnen Mitunternehmer kenntlich zu machen. Eine Offenlegung der innergesellschaftlichen Eigentumsverhältnisse in der Bilanz der Mitunternehmerschaft dient dem Ziele der Bilanzklarheit. Sie gewährt einen sicheren Einblick in die zwischen den Gesellschaftern in Bezug auf das Betriebsvermögen bestehenden zivilrechtlichen Verhältnisse. Buchwald folgert mit Recht: "Es muß unbedingt verlangt werden, daß die Bilanz die wirklichen Rechtsverhältnisse richtig wiedergibt"².

Der Vertragsgestaltung ist es überlassen, darüber zu befinden, ob die Abschreibungen allen oder nur einem Mitunternehmer zustehen, ob ihm ein Gewinnvoraus, eine Miete u.ä. zuzubilligen sind und wer evtl. Instandsetzungsaufwendungen des Sondervermögens zu tragen hat. Es steht den Mitunternehmern frei, die Aufwendungen für das Sondervermögen der einzelnen Gesellschafter in der Gewinn- und Verlustrechnung der Personengesellschaft als Aufwand zu verbuchen, um dadurch den verteilungsfähigen Gesellschaftsgewinn anzugeben, oder umgekehrt zu verfahren und somit den gesamten steuerpflichtigen Gesellschaftsgewinn auszuweisen.

Der Ausweis von Gegenständen in der Bilanz, die bürgerlich-rechtlich nur einem Gesellschafter gehören, begründet daher grundsätzlich die Vermutung für die Zu-

1) BFH-Urteil v. 18.3.1958 I 147/57 U, BStBl III 1958 S. 262

2) Buchwald in:FR 1953 S. 34

gehörigkeit dieser Gegenstände zum Betriebsvermögen ¹. Sie erlangen damit zumindest die Eigenschaft als gewillkürtes Betriebsvermögen. Dagegen bedeutet die Nichtaufnahme notwendigen Betriebsvermögens in die Bilanz noch nicht, daß diese Wirtschaftsgüter nicht zum Betriebsvermögen zu zählen wären ².

Ein nur außerbetrieblichen Zwecken dienendes Wirtschaftsgut (z.B. ein Einfamilienhaus) kann nicht durch Aufnahme in die Bilanz einer Personengesellschaft zum gewillkürten Betriebsvermögen werden ³. Die Vorschriften des § 12 EStG gelten auch für die Mitunternehmer.

II Beiträge

1 Einlagenleistung

Die Leistung der Beiträge stellt einen gesellschaftsrechtlichen Akt dar ⁴; ihre Höhe und Form bestimmt sich nach dem Gesellschaftsvertrage, ihren Wertansatz regelt § 6 Abs. 1 Ziff. 5 EStG ⁵.

Das Einbringen der Einlagen hat einkommensteuerlich keine unmittelbare Wirkung. Art und Höhe der Einlage bestimmen jedoch mittelbar künftige Geschäftsergebnisse ⁶.

1) RFH-Urteil v. 16.6.1937 VI A 306/36, StuW Nr. 420

2) RFH-Urteil v. 12.2.1936 VI 21/36, RStBl 1936 S. 787

3) RFH-Urteil v. 5.2.1936 VI A 921/35, RStBl 1936 S. 726

4) Palandt, Anm. 2 zu § 706 BGB

5) Littmann, 7. Aufl., Tz 332 - 334 zu § 6 EStG

6) Brönner S. 467

Einlagen können in Geld, Sachwerten, Ansprüchen und Rechten bestehen ¹. Es ist nicht notwendig, daß es sich um körperliche Wirtschaftsgüter handelt. Steuerrechtlich ist bereits das Vorhandensein eines Rechts ausreichend, das einen meßbaren wirtschaftlichen Nutzen oder Vorteil für den Betroffenen bringt. Die Bewertungsfähigkeit richtet sich notfalls nach der Verkehrsanschauung. Es sind daher auch solche Organisationsaufwendungen aktivierungsfähig, die als ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut anzusprechen sind.

Die Forderung auf eine rückständige Einlage ist allerdings kein bewertungsfähiges Wirtschaftsgut und kann daher bei Uneinbringlichkeit nicht zu Lasten des Gewinns abgeschrieben werden ². Die vor Eröffnung eines Betriebes entstandenen Kosten sind als Betriebsausgaben abzugsfähig ³.

Ohne unmittelbare einkommensteuerliche Wirkung bleibt auch, von einer eventuellen Beeinflussung des nicht entnommenen Gewinns im Sinne des § 10 a EStG abgesehen, die Einlagenerhöhung seitens der Mitunternehmer während des Laufs der Gesellschaft ⁴.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs kann die Stellung des Mitunternehmers zur Gesellschaft nur einheitlich unter dem Gesichtspunkt der gesellschaftlichen Beteiligung gesehen werden ⁵. Daraus

1) Littmann, 7. Aufl., Tz 62 zu § 15 EStG

2) Littmann, 7. Aufl., Tz 63 zu § 15 EStG

3) BFH-Urteil v. 28.1.1954 IV 255/53 U, BStBl III 1954 S. 109

4) Brönner S. 478

5) RFH-Urteile v. 29.2.1940 III 213/39, RStBl 1940 S. 459; v. 25.7.1940 III 143/39, RStBl 1940 S. 773; v. 24.9.1942 III 19/42, RStBl 1943 S. 6

folgt, daß es einkommensteuerlich keine Forderungen und Schulden zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern geben kann. Darlehen, die der Mitunternehmer der Gesellschaft gibt, sind keine Fremdforderungen des Gesellschafters und damit keine Schuld der Gesellschaft, sondern Einlagen des Mitunternehmers ¹. Unberührt von der einkommensteuerlichen Behandlung bleiben die zwischen den Gesellschaftern getroffenen bürgerlich-rechtlichen Vereinbarungen über den Rechtscharakter dieser Einlagen, über eine daraus resultierende unterschiedliche Gewinnverteilung und Auseinandersetzungsansprüche ².

Der Grundsatz, daß die Bilanz der Mitunternehmerschaft keine Forderungen und Schulden an den einzelnen Mitunternehmer ausweisen darf, gilt nicht uneingeschränkt. Das bezieht sich vor allem auf den Warenverkehr zwischen der Gesellschaft und dem Betriebe eines Mitunternehmers außerhalb der Gesellschaft oder zwischen zwei personengleichen Gesellschaften ³. Eine echte Forderung oder Schuld darf aber auch in diesen Fällen insoweit nicht entstehen, als sie gewinnanteilmäßig auf das Kapitalkonto des Gesellschafter-Kontrahenten entfällt ⁴.

2 Einlagenverminderung

Beschließen die Mitunternehmer die Herabsetzung ihrer Einlagen, so ist dieser Vorgang ohne Einfluß auf die Einkommensteuer der einzelnen Mitunternehmer, wenn die Kapitalverminderung im Wege der Barentnahme erfolgt.

1) BFH-Urteil v. 23.1.1953 III 14/52 U, BStBl III 1953 S. 70

2) Littmann, 7. Aufl., Tz 617 b zu §§ 4, 5 EStG

3) BFH-Urteil v. 14.6.1960 I 37/60 U, BStBl III 1961 S. 123

4) Littmann, 7. Aufl., Tz 624 zu §§ 4, 5 EStG

Geschieht die Herabsetzung jedoch durch Entnahme von Sachwerten, so hat deren Bewertung zum Teilwert gemäß § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG zu erfolgen ¹.

Die Mitunternehmer haben bürgerlich-rechtlich die Wahl zu beschließen, ob ein Gegenstand in das Eigentum eines Mitgesellschafters überführt oder ob ihm nur die Nutzung des Gegenstandes überlassen werden soll ².

Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs konnte schon die bloße Überlassung der Nutzung eines Gegenstandes an einen Mitunternehmer steuerlich als Entnahme des Gegenstandes selbst betrachtet werden mit der Folge der Gewinnbeeinflussung nach § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG ³. Unter Anwendung der Grundsätze der Einheit der Rechtsordnung, der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit schloß sich die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dieser Auffassung nicht an. Bürgerlich-rechtlich ernsthaft und wirksam getroffene Vereinbarungen sind danach auch steuerrechtlich anzuerkennen, solange nicht Sondervorschriften oder schwerwiegende steuerrechtliche Erwägungen entgegenstehende Entscheidungen erfordern. Für die Frage, ob der Mitunternehmer einen Gegenstand entnommen hat oder ob ihm nur die Nutzung daran zusteht, ist entscheidend, ob die Mitunternehmerschaft rechtlich und auch wirtschaftlich das Eigentum an dem Gegenstand behält ⁴. Im Einzelfalle ist es daher möglich, daß, wenn alle Gesellschafter gleiche Wirtschaftsgüter für sich benutzen, trotz bürgerlich-rechtlich einwandfreier Verträge steuerrechtlich eine Entnahme der Wirtschaftsgüter

1) Brönner S. 516

2) Palandt, Anm. 1 zu § 718; Anm. 1 zu § 719

3) RFH-Urteile v. 5.2.1936 VI A 921/35, RStB1 1936 S. 726; v. 10.9.1941 VI 293/41, RStB1 1941 S. 814

4) BFH-Urteil v. 11.5.1962 VI 55/61 U, BStB1 III 1962 S. 310

selbst anzunehmen ist, z.B. im Verhältnis von Eltern und Kindern ¹.

Die grundsätzlich erfolgsneutrale Einlagenverminderung kann zum Ausweis negativer Kapitalkonten führen ². Negative Kapitalkonten entstehen durch Entnahmen bzw. Verluste, wenn diese weder aus den erzielten Gewinnen noch aus den durch frühere Einlagen und nicht abgehobene Gewinngutschriften entstandenen Vorträgen der Kapitalkonten gedeckt werden können ³.

Die Existenz solcher negativer Kapitalkonten kann bereits während des Bestehens der Gesellschaft zu einer Gefährdung des künftigen Ausgleichsanspruchs des oder der Mitgesellschafter führen. Es ist daher für die übrigen Gesellschafter von Bedeutung, ob und wann sie ein solches Risiko in ihrer laufenden Gewinnermittlung gewinnmindernd berücksichtigen dürfen.

Der Wert einer Beteiligung sowie das Wertverhältnis der Beteiligungen von Mitunternehmern zueinander wird nicht durch den Nennbetrag des bilanzmäßig ausgewiesenen Kapitalkontos bestimmt. Im aktiven oder passiven Saldo des Kapitalkontos sind während des Laufs der Gesellschaft nur fiktive Zahlen zu sehen ⁴. Der Wert einer

- 1) BFG-Urteil v. 29.11.1960 I 117/60 S, BStBl III 1961 S. 183
- 2) Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts hat im Falle des § 5 EStG nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Kapitalkonten zu führen. Unberührt davon bleibt - falls der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt - § 731 BGB, wonach nicht abgehobene Gewinne nicht Einlagen im Sinne des § 120 HGB werden.
- 3) Brönner S. 60
- 4) Staub, Kommentar zum HGB, 14. Aufl., Anm. 7 zu § 120; Baumbach-Duden, HGB, 15. Aufl., Anm. 3 zu § 120 HGB

Beteiligung wird daher wesentlich durch die stillen Reserven des Unternehmens bestimmt ¹ .

Ehe aus dem Vorhandensein eines negativen Kapitalkontos gewinnmindernde Folgerungen gezogen werden können, muß mithin geprüft werden, ob und in welchem Umfang stille Reserven angesammelt sind, die bei einer künftigen Auseinandersetzung der Gesellschafter realisiert würden. Es ist weiter zu prüfen, in welcher Höhe solche stillen Reserven den zahlenmäßigen Unterschied des negativen Kapitalkontos zu den positiven Kapitalkonten, also den künftigen Ausgleichsanspruch, aufheben würden. Soweit das der Fall ist, ermäßigt sich das negative Kapitalkonto um den Betrag, mit dem der künftig ausscheidende Gesellschafter an den stillen Rücklagen partizipiert. Die übrigen Gesellschafter können dann das verbleibende negative Kapitalkonto grundsätzlich nach dem Verhältnis der Gewinnbeteiligung auf sich umlegen und gewinnmindernd behandeln. Weitere Voraussetzung ist, daß die übrigen Mitgesellschafter mit Rücksicht auf die Zahlungsunfähigkeit ihres Mitgesellschafters diesem gegenüber eindeutig die gesellschaftsrechtlichen Folgerungen ziehen ² . Gestatten die übrigen Gesellschafter ihrem Mitgesellschafter jedoch weitere Entnahmen, dann wird darauf zu schließen sein, daß sie ihren Ausgleichsanspruch nicht für gefährdet halten ^{3, 4} .

- 1) analog Entsch. des BGH v. 22.3.1956, II ZR 200/54, BB 1956 S. 799, DB 1956 S. 818; Entsch. des RFH v. 12.7.1939 VI 452/39, StuW 1939 Nr. 356
- 2) RFH-Urteil v. 24.6.1931 VI A 1775/29, StuW Nr. 883; RFH-Urteil VI A 1311/29, StuW Nr. 890
- 3) Littmann, 7. Aufl., Tz 297 zu § 6 EStG
- 4) Brönner S. 60; Brönner H.Bil., S. 531; Seydel in: NWB, Fach 18, S. 21 ff.

Gewinnverteilung

Der steuerliche Tatbestand

Gemäß § 15 Ziff 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch

"... Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat...".

Vorwegvergütungen für Arbeit

In Gesellschaftsverträgen wird häufig bestimmt, daß Gehälter, Aufwandsentschädigungen, Spesenersatz, Mehrarbeitsvergütungen usw. im Verhältnis der Gesellschafter zueinander als Unkosten gelten sollen¹. Vereinbarungen dieser Art sind für die einheitliche Gewinnfeststellung nur insoweit von Bedeutung, als sie die innergesellschaftliche Frage klären, wem die Beträge anteilmäßig im Rahmen der einheitlichen Gewinnfeststellung zuzurechnen sind. Für Art und Umfang der Zurechnung solcher Vorteile in Geldeswert gilt allein der Tatbestand des § 15 Ziff 2 EStG. Der Gesellschaftsgewinn als solcher kann dadurch nicht gemindert werden. Arbeitsvergütungen eines Gesellschafters können auch nicht etwa in der Weise aufgespalten werden, daß sie entsprechend dem Verhältnis der Beteiligung der anderen Mitunternehmer als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden^{2,3}.

Von einem einzelnen Gesellschafter abgeschlossene Geschäfte, die ihrem Wesen nach normalerweise nicht außer-

1) Brönner S. 721 ff.

2) BFH-Urteil v. 25.9. 1956 I 256/55, BStBl III 1957 S. 2, 5

3) Littmann, 7. Aufl., Tz 88, 89 zu § 15 EStG; Tz 616 a, 617 c zu §§ 4, 5 EStG

betrieblich getätigt werden können, sind auch dann dem einheitlichen Gewinn zuzurechnen, wenn zwischen den Gesellschaftern eine Sondervereinbarung besteht, derzufolge bestimmte Geschäfte nur zu Gunsten oder zu Lasten bestimmter Gesellschafter durchgeführt werden dürfen ¹.

3 Vorwegvergütungen für Darlehen und Wirtschaftsgüter

Der Tatbestand des § 15 Abs. 2 EStG bewirkt, daß auch Mieten, Pachten, Lizenzen, Zinsen usw., die einzelne Gesellschafter für Darlehen, bzw. für die Überlassung von Wirtschaftsgütern erhalten, dem einheitlichen Gewinn zuzurechnen sind ². Es ist dabei unerheblich, ob die Wirtschaftsgüter selbst Gesamthandvermögen geworden oder im Alleineigentum einzelner Gesellschafter verblieben sind und daher evtl. nicht in der Bilanz der Mitunternehmerschaft ausgewiesen werden.

Die Vereinbarung von Vorwegvergütungen kann zur Folge haben, daß die Gesellschaft dadurch einen Verlust ausweist, der nach dem Verlustschlüssel des Gesellschaftsvertrages auf die Gesellschafter zu verteilen ist. Im Gegensatz zur Gesellschaft können dann einzelne der Mitunternehmer nach Verrechnung ihres Verlustanteils wegen ihrer Sondervergütungen mit Gewinn abschließen ³.

4 Mehrgewinne durch Betriebsprüfung

Der Bundesfinanzhof nahm im Urteil vom 27.11.1956 I 260/56 U ⁴ dazu Stellung, wie die von der Betriebsprüfung festgestellten Mehrgewinne auf die einzelnen

1) analog RFH-Urteil v. 11.10.1934 VI A 720/33, RStBl 1935 S. 334

2) RFH-Urteil v. 9.11.1932 VI A 2101/31, RStBl 1933 S. 99

3) RFH-Urteil v. 9.12.1931, RStBl 1932 S. 292, StuW 1932 Nr. 261, zitiert nach Bühler S. 54

4) BStBl III 1957 S. 35

Gesellschafter zu verteilen sind. Es handelt sich dabei vor allem um die auf Bewertungsfragen zurückgehende Aufdeckung aktivierungspflichtiger Posten in den Bilanzen und die dadurch bedingte Auflösung unerlaubter stiller Reserven.

Die Verteilung solcher Mehrgewinne ¹ kann danach nicht nach den Grundsätzen gelöst werden, die für die rückwirkende Änderung der Gewinnverteilung ² durch die Gesellschafter gelten. Der Bundesfinanzhof verneint, daß die Mehrgewinne durch Betriebsprüfungen das "steuerliche Schicksal der ursprünglich erklärten Gewinne teilen müßten" und in der Regel nicht abweichend verteilt werden dürften. Es sei davon auszugehen, daß die steuerlichen Mehrgewinne Gesamthandvermögen ³ der Gesellschafter sind. Es stehe zunächst nicht fest, wie sich diese Mehrgewinne wirtschaftlich auf die einzelnen Mitunternehmer verteilen. Diese Frage könnten die Gesellschafter zwar innergesellschaftlich erst in Zukunft entscheiden, steuerlich aber müsse eine sofortige Verteilung erfolgen. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs verlangt daher eine entsprechende Tatbestandswürdigung, die die steuerlichen Mehrgewinne schätzungsweise auf die Gesellschafter verteilt. Der Gewinnverteilungsschlüssel könne dabei ein geeigneter Anhaltspunkt sein, eine feste Bindung stelle er aber nicht dar. Folgen die Mitgesellschafter den neuen steuerlichen Wertansätzen in ihren Bilanzen, so soll diese Tatsache grundsätzlich auch für die steuerliche Gewinnverteilung maßgebend sein. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs akzeptiert damit den Grundgedanken des Reichsfinanzhofs, wonach kein Steuerpflichtiger ein Einkommen zu versteuern braucht, welches ihm in Wirklichkeit nicht zugeflossen ist ⁴. Entscheidend kommt es daher darauf

1) Brönner S. 56; H.Bil., S. 56

2) Littmann, 7. Aufl., Tz 94, 106 zu § 15 EStG

3) RFH-Urteil v. 22.6.1938 VI 190/38, RStB1 1938 S. 860, Slg.Bd. 44 S. 228

4) RFH-Urteil v. 6.9.1939 VI 231/38, RStB1 1939 S. 1008

an, ob die Verteilung der steuerlich festgestellten Mehrgewinne seitens der Gesellschafter ernsthaft in der vorgenommenen Form vereinbart und durchgeführt wird ¹ .

5 Betriebsausgaben einzelner Mitunternehmer

Mitunternehmer haben zeitweilig Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dem gemeinschaftlichen Betrieb stehen, die von ihnen im Verhältnis zu ihren Mitgesellschaftern aber kraft Gesellschaftsvertrags aus eigenen Mitteln bestritten werden müssen.

Derartige Betriebsausgaben sind bei der Feststellung des Gewinnanteils des jeweiligen Gesellschafters zu berücksichtigen. Gegebenenfalls können sie nur auf Grund von Ergänzungsbilanzen - insbesondere bei sogenannten Eigentümergesellschaftern - ermittelt werden ² . Es ist dabei gleichgültig, ob derartige Betriebsausgaben gegen den Willen anderer Mitgesellschafter erfolgen ³ . Dazu können auch solche Kosten zählen, die im Interesse des Fortbestandes der Gesellschaft von einzelnen Gesellschaftern aufgewendet werden müssen, wenn andere Gesellschafter ein Ausscheiden oder eine Auflösung der Gesellschaft verlangen ⁴ .

E Ein- und Austritt von Gesellschaftern

I Erwerb von Mitunternehmeranteilen

1 Einbringen von Privatvermögen

Erwirbt ein Mitunternehmer seinen Gesellschaftsanteil durch Leistung baren Geldes oder durch eine Sacheinlage, die er aus seinem Privatvermögen in die Mitunternehmerschaft überführt, so treten dadurch keine einkommensteuerlichen Wirkungen für ihn ein ⁵ .

1) Littmann, 7. Aufl., Tz 94 zu § 15 EStG

2) Trönner S. 64; DStZ 1937 S. 1217

3) RFH-Urteil v. 14.7.1937 VI A 422/37, RStE 1937 S. 937

4) RFH-Urteil v. 21.12.1938 VI 749/38, RStBl 1939 S. 260

5) Littmann, 7. Aufl., Tz 334 zu § 6 EStG

Ist die aus dem Privatvermögen stammende Sacheinlage unterbewertet, so wächst mit ihrem Einbringen in Ermangelung anderer Vereinbarungen des Gesellschaftsvertrages den anderen Mitunternehmern eine stille Reserve zu ¹ .

2 Einbringen von Betriebsvermögen

a) Einbringen einzelner Betriebsvermögensgegenstände

Entnimmt der eintretende Mitunternehmer seinem bisherigen Einzelunternehmen oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, Betriebsvermögensgegenstände, um sie als Sacheinlagen in eine andere Mitunternehmerschaft einzubringen, so handelt es sich wirtschaftlich um eine Entnahme im bisherigen Betrieb und eine Einlage im neuen Betrieb.

Einkommensteuerlich ist jedoch davon auszugehen, daß die Überführung von Gütern zu ihren Buchwerten von einer Betriebsstätte eines Unternehmens in eine andere selbständig bilanzierende Betriebsstätte weder eine Entnahme noch eine Einlage im Sinne der §§ 6 Abs. 1 Ziff. 4, 10 a EStG darstellt ² . Eine einkommensteuerliche Entnahme setzt vielmehr ein Herausnehmen von Betriebsvermögensgegenständen für betriebsfremde Zwecke - also Veräußerung oder Schenkung an Dritte - oder Überführung in das Privatvermögen voraus ³ .

Diese Rechtsauffassung stützt sich auf die Tatsache, daß steuerrechtlich die Mitunternehmerschaft gedanklich in Einzelunternehmen der an ihr beteiligten Mit-

1) Palandt, Anm. 3 a zu § 736 BGB

2) Urteil. des BFH v. 24.10.1951 IV 233/51 U, BStBl III 1952 S. 5

3) Brönner, Ergz. Bd., S. 117

gesellschaftlicher aufzulösen ist, so daß dem bisherigen Einzelunternehmer sein Unternehmen im Rahmen der neuen Mitunternehmerschaft gegenübertritt. Die Überführung von Betriebsvermögensgegenständen zum Zwecke der Erfüllung gesellschaftsrechtlicher Einlageverpflichtungen bedeutet daher keine Gewinnrealisierung, vorausgesetzt, daß die Gegenstände zu ihren bisherigen Buchwerten in die Mitunternehmerschaft eingebracht werden. Als Gegenwert für die Sacheinlage erhält der Einbringende die Anteile an der Mitunternehmerschaft. Zwar erhalten mit der Einbringung auch die übrigen Mitunternehmer nunmehr Miteigentum an den eingebrachten Gegenständen. Der Einbringende hat aber im gleichen Umfang einen Anspruch auf die von seinen Mitgesellschaftern eingebrachten, bzw. noch zu leistenden Einlagen¹. Würden auf diese Art den anderen Mitgesellschaftern jedoch stille Reserven übertragen, so könnte es sich insoweit um eine Schenkung, also um eine Privatentnahme handeln².

b) Einbringen eines Einzelunternehmens

Bringt der neu eintretende Gesellschafter sein bisheriges Einzelunternehmen zu den bisherigen Buchwerten gegen Gewährung eines Gesellschaftsanteils von wenigstens 50 % in eine Mitunternehmerschaft ein, so ist darin keine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 EStG zu erblicken. Einkommensteuerrechtlich wird der Vorgang nur als Änderung der Rechtsform angesehen^{3,4}. Unerheblich ist dabei auch, ob die künftige Gewinnverteilung den Mehrwert der eingebrachten Sach-

1) Palandt, Anm. 3 zu § 736

2) BFH-Urteil v. 3.7.1952 IV 48/52 U, BStBl III 1952 S. 256

3) RFH-Urteil v. 9.5.1933 VI A 434/30, RStBl 1933 S. 999

4) BFH-Urteil v. 14.1.1958 I 159/57 U, BStBl III 1958 S. 76

einlage berücksichtigt ¹ . Wird dem Einbringenden jedoch eine direkte Zahlung oder eine Gutschrift auf seinen Kapitalanteil gewährt, so entsteht für ihn insoweit ein Veräußerungsgewinn.

Muß der bisherige Einzelunternehmer sein Betriebsvermögen unter den Buchwerten in die Mitunternehmerschaft einbringen, so entsteht ein Verlust. Der Verlust des bisherigen Einzelunternehmers ist dann anteilig nach dem Verhältnis der ursprünglichen Wertansätze zur Beteiligungsquote des Gesellschaftsvertrages zu ermitteln. In Höhe seines Anteils ist beim bisherigen Einzelunternehmer ein Veräußerungsverlust anzuerkennen. Den nicht als Verlust berücksichtigungsfähigen Unterschied zum bisherigen Buchwert kann der nunmehrige Mitgesellschafter nur in einer Ergänzungsbilanz erfassen und gegebenenfalls künftig abschreiben ², ³ .

Das Einbringen eines Betriebsvermögens unter seinem bisherigen Buchwert wird aber, von der Ausnahme der Schenkung abgesehen, regelmäßig ein Hinweis darauf sein, daß die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter sich mit dem Wertansatz der vereinbarten Sacheinlage decken und mithin eine Abschreibung auf den niederen Teilwert gemäß § 6 Abs. 1 Ziff. 1 in der Schlußbilanz des Einzelunternehmens erforderlich ist ⁴, ⁵ .

Soweit der einbringende Gesellschafter einen Verlust an seinem Betriebsvermögen erleidet, kann dem neu eingetretenen Gesellschafter eine stille Reserve anwachsen,

1) Brönner S. 541

2) Littmann, 7. Aufl., Tz 41 zu § 16 EStG

3) BFH-Urteil v. 2.2.1956 IV 625/54 U, BStBl III 1956 S. 124

4) RFH-Urteil v. 21.7.1937 VI A 729/36, StuW 1937 S.472

5) Herrmann-Heuer, EStG und KStG, Anm. 32b zu § 16 EStG

die nicht bilanzierungsfähig ist, weil § 6 EStG als Höchstwert die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmt ¹ .

Entgegen der Regel kann es bei Einbringen eines Einzelunternehmens auch zur Erhöhung von Bilanzansätzen in der Eröffnungsbilanz der Mitunternehmerschaft kommen ² . Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ³ schließt sich damit der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ⁴ an, der seine Bedenken gegen die Erhöhung von Wertansätzen anlässlich eines Gesellschaftereintritts für den Fall zurückstellte, daß ernsthafte wirtschaftliche und nicht nur steuerliche Gründe zur Aufstockung der Bilanzansätze Veranlassung geben. Solche ernsthaften Gründe können darin bestehen, daß ein richtiges Verhältnis der Kapitalkonten zueinander erreicht und dadurch eine auch wirtschaftlich vernünftige Gewinnverteilung möglich wird ⁵ .

Dann entsteht beim Einbringenden in Höhe des Unterschieds zwischen bisherigem Buchwert und neuem Bilanzansatz ein Veräußerungsgewinn. Da ein Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG voraussetzt, daß der veräußernde Gesellschafter sämtliche stillen Reserven seines bisherigen Betriebes realisiert, folgert die höchstgerichtliche Rechtsprechung daraus, daß in der Eröffnungsbilanz der Mitunternehmerschaft auch ein Firmenwert angesetzt werden muß, wenn die Tarifbegünstigung des § 34 EStG angewandt werden soll. Sonst liegt nur eine Teilauf-

1) Paulick in: StuR, Bd. 5, S. 16

2) Brönner S. 542

3) BFH-Urteil v. 19.1.1960 I 29/59, HFR Heft 1 1961 S. 2

4) RFH-Urteil v. 1.2.1934 VI A 1856/32, RStBl 1934 S. 540, Slg. Bd. 35 S. 248

5) Kopke, Welche Steuern bei Umwandlung von Unternehmen, Veräußerung von Betrieben, Ein- und Austritt von Gesellschaftern, S. 27

Lösung vor, die nicht zu einem steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn führt ¹. Littmann bezeichnet die Annahme, daß noch stille Reserven in einem nicht in Erscheinung tretenden Geschäftswert vorhanden seien, als bedenklich. M.E. ist Littmann zuzustimmen, der auch darauf hinweist, daß sich das Vorhandensein eines nicht mit veräußerten Geschäftswertes in der Gewinnverteilung ausdrücken müßte, ohne daß der bisherige Einzelunternehmer die stillen Reserven des Geschäftswerts mitzuveräußern brauche ².

Die vorstehend dargelegten Grundsätze über das Einbringen von Betriebsvermögen in eine Mitunternehmerschaft haben auch bei entgeltlicher Veränderung der Beteiligungsverhältnisse der Mitunternehmer untereinander Gültigkeit ³.

Steuerliche Ergänzungsbilanzen

Ausgangspunkt ist der Tatbestand, daß sich buchtechnisch nicht Unterschiede zwischen der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft und den fiktiven Steuerbilanzen der einzelnen Mitunternehmer in einer Bilanz der Gesellschaft zusammenfassen lassen ⁴.

Ausgelöst werden solche steuerliche Ergänzungsbilanzen meist durch den Eintritt neuer Gesellschafter, deren Aufwendungen für den erworbenen Anteil über oder unter dessen Buchwert liegen ⁵. Da die Mehr- oder Minderzahlung gegenüber dem steuerlichen Kapitalkonto nur der neu eintretende Gesellschafter geleistet hat, kann er diese auch nur in einer Sonderbilanz als Anschaffungskosten seines Anteils ausweisen ⁶.

1) BFH-Urteil v. 19.1.1960, a.a.O., S. 2; Littmann, 7. Aufl., Tz 37 - 39 zu § 16 EStG

2) Littmann, 7. Aufl., Tz 42 a zu § 16 EStG

3) BFH-Urteil v. 21.8.1961 I 32/61 U, BStBl III 1961 S. 500

4) Brönner S. 65

5) RFH-Urteil v. 6.2.1930 VI A 1506/28, RStBl S. 267; OFH in: StuW 1950 Nr. 41

6) Brönner S. 66

Der bezahlte Mehrwert für das übernommene Kapitalkonto ist daher in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz des neuen Gesellschafters auf die Passivseite zu setzen, während auf der Aktivseite die Bilanzposten mit ihrem jeweiligen Mehrwert zu bezeichnen sind, so daß deren Addition die Summe des Mehrwertes des erworbenen Kapitalkontos ergibt. Der neu eingetretene Gesellschafter führt seine steuerliche Ergänzungsbilanz in den folgenden Jahren weiter und macht zunächst anteilig diejenigen Abschreibungen geltend, die auch die Mitunternehmerschaft in ihrer einheitlichen Gewinnfeststellung beansprucht. Scheiden bei der Mitunternehmerschaft Wirtschaftsgüter, für die der eingetretene Gesellschafter einen Mehrwert gezahlt hat, während eines der folgenden Jahre aus dem Betriebsvermögen aus, so ist für die Bewertung des früheren Mehrwerts in der Ergänzungsbilanz des Mitunternehmers kein Raum mehr. Die Ergänzungsbilanz weist mithin einen Verlust in gleicher Höhe aus. Dabei ist es ohne Belang, ob die Gesellschaft selbst den Bilanzposten mit Verlust oder Gewinn veräußert hat; entscheidend ist allein die Tatsache, daß der Bilanzposten, für den der Mehrwert gezahlt wurde, nicht mehr vorhanden ist ¹.

Liegen die Verhältnisse umgekehrt, ist also für den übernommenen Anteil weniger aufgewendet, als sein letzter Buchwert betrug, so ist entgegengesetzt zu verfahren. Auf der Passivseite der steuerlichen Ergänzungsbilanz sind die Minderwerte jener Bilanzpositionen anzusetzen, auf die die Untertewertung des Kapitalanteils zurückzuführen ist. Die Aktivseite weist entsprechend den Minderwert des Kapitalkontos aus. Werden später diejenigen Bilanzpositionen der

1) Kobs, Austritt aus Personengesellschaften, 2. Aufl., S. 69; Brönner S. 545; Littmann, 7. Aufl., Tz 28 zu § 16 EStG; Weich in: StW 1952, Heft 9, S. 138

Gesellschaft veräußert, deren Überbewertung zur Veräußerung des Kapitalanteils unter seinem Nominalwert geführt hat, so hat der neue Gesellschafter in seiner Ergänzungsbilanz den Minderwert entsprechend aufzulösen ¹ .

Veräußerung von Mitunternehmeranteilen

Die Veräußerung ², ³ eines Mitunternehmeranteils mit der Folge des Ausscheidens des seinen Anteil veräußernden Gesellschafters aus der Gesellschaft kann geschehen, indem

- a) der ausscheidende Gesellschafter seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter zur gesamten Hand veräußert,
- b) der ausscheidende Gesellschafter seinen Anteil an einen oder mehrere Mitgesellschafter veräußert,
- c) der ausscheidende Gesellschafter seinen Anteil an einen Dritten, neu Eintretenden, veräußert ⁴ .

Steuerlich führt grundsätzlich weder das freiwillige Ausscheiden noch der Tod eines Gesellschafters zur Auflösung der Gesellschaft, wenn diese tatsächlich fortgeführt wird ⁵ .

Entsprechend dieser grundsätzlichen steuerlichen Einstellung wird das Ausscheiden eines Gesellschafters als

- 1) Kobs a.a.O. S. 70
- 2) Palandt, Anm. 2 b zu § 719 BGB
- 3) Blümich-Falk a.a.O., Anm. 5 zu § 16, S. 802
- 4) Kobs a.a.O. S. 13; Littmann, 7. Aufl., Tz 24 zu § 16 EStG
- 5) Lenski: DStZ 1939, S. 601; BFH-Urteil v. 14.1.1958 I 159/57 U, BStBl III 1958 S. 76

Geschäftsvorfall betrachtet. Die Abfindung an ihn stellt daher eine Betriebsausgabe dar, deren einkommensteuerliche Behandlung durch die Gründe und die Form der Abfindung bestimmt werden ¹ .

Veräußert der ausscheidende Mitunternehmer seinen Anteil an einen Dritten, neu Eintretenden, so sind Höhe und Art der dafür gewährten Abfindung für die verbleibenden Gesellschafter ohne Bedeutung, wenn sie den Dritten nur mit dem Kapitalkonto des Ausscheidenden eintreten lassen² .

1 Abfindung zu einem festen Betrag

Zahlen die verbleibenden Gesellschafter dem Ausscheidenden einen festen Abfindungsbetrag, so ist für die Bilanzierung bei der Gesellschaft zu unterscheiden, ob die Zahlung in Höhe des Kapitalkontos des Ausscheidenden erfolgt oder höher oder tiefer als dieses liegt ³ .

a) Abfindungssumme gleich Kapitalkonto

Entspricht die Abfindungssumme der Höhe des steuerlichen Kapitalkontos, so tritt einkommensteuerlich keine Wirkung ein. An die Stelle des Kapitalkontos des Ausscheidenden tritt gegebenenfalls zunächst eine Schuld für die noch zu leistende Abfindung, nach deren Begleichung sich eine Vermögensumschichtung zwischen Aktiven und Passiven vollzieht ⁴ .

b) Abfindung über Kapitalkonto

Abfindungsbetrag und Auseinandersetzungskosten sind der Anschaffungspreis für den Anteil des Ausgeschiedenen an

1) Lenski a.a.O. S. 602; Kobs a.a.O. S. 25

2) RFH-Urteil v. 29.6.1938 VI 396/38, RStB1 1938 S. 93C; Littmann, 7. Aufl., Tz 28 zu § 16 EStG

3) Brönner S. 561

4) Brönner S. 561

den Besitzposten ¹ .

Die über steuerlichem Kapitalkonto liegende Abfindungssumme löst Aktivierungspflicht bei der Mitunternehmerschaft aus.

Es sind zunächst jene Buchwerte, die unter ihren Teilwerten liegen, anteilmäßig auf den Teilwert aufzustocken ² . Die Aktivierung darf nur anteilmäßig im Verhältnis des Kapitalkontos des Ausgeschiedenen zu den Kapitalkonten der verbleibenden Gesellschafter vorgenommen werden ³ . Die auf die Beteiligungsquoten der verbleibenden Gesellschafter entfallenden stillen Reserven bleiben dadurch nach wie vor unaufgedeckt ⁴ .

Sind die so anteilmäßig offengelegten stillen Reserven in ihrer Summe geringer als der gezahlte Mehrbetrag, so ist die Differenz zwischen der Summe der Teilwerte und dem Mehrbetrag gegenüber dem steuerlichen Kapitalkonto grundsätzlich als Firmenwert zu aktivieren. Die Bilanzierung eines Firmenwertes kann nicht dadurch umgangen werden, daß behauptet wird, der ausgeschiedene Gesellschafter sei für seine Tätigkeit nicht ausreichend entlohnt worden, wenn die übrigen Gesellschafter tatsächlich bisher in gleicher Weise abgefunden wurden ⁵ . Es steht auch nicht im Belieben der Gesellschafter, durch vertragliche Vereinbarungen die Aktivierungen auf ihnen günstiger erscheinenden Konten zu vollziehen, wo tatsächlich stille Reserven nicht vorhanden sind ⁶ und

1) RFH-Urteil v. 14.11.1942 VI 129/41, RStB1 1942, S. 314

2) RFH-Urteil v. 3.6.1942 VI 334/41, RStB1 1942 S. 871; RFH-Urteil v. 27.4.1938 VI 208/38, RStB1 1938 S. 662

3) Lenski in: DStZ 1939 S. 602; Blümich-Falk, Anm. 5 zu § 16 EStG; Kreutziger, Die steuerliche Buchführung und Bilanzierung, S. 130; Kobs, a.a.O., S. 28

4) Brönnert S. 562

5) RFH-Urteil v. 12.8.1936 VI A 545/36, RStB1 S. 1083

6) § 6 Abs. 1 EStG

dadurch den grundsätzlich nicht abschreibbaren Firmenwert ¹ auf abschreibbare materielle Werte zu verlagern.

Erlegen die verbleibenden Gesellschafter dem ausscheidenden Gesellschafter ein Wettbewerbsverbot auf, so kommt darin zum Ausdruck, daß die Gesellschafter das Vorhandensein eines Firmenwertes zumindest in entsprechender Höhe anerkennen. Es ist dabei unerheblich, inwieweit ein solcher Firmenwert auf die persönliche Leistungsfähigkeit des Gesellschafters zurückgeführt werden kann ² .

Enthält die Abfindungssumme auch eine Abfindung für geringwertige Wirtschaftsgüter, so sind diese insoweit zu aktivieren als der Ausscheidende daran beteiligt war ³ . Die verbleibenden Gesellschafter haben anschließend die Möglichkeit sofortiger Vollabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG ⁴ .

Eine über dem Kapitalkonto liegende Abfindung an den Ausscheidenden kann auch darauf beruhen, daß der Mehrbetrag für entgehende künftige Gewinnansprüche gezahlt wird, weil das Ausscheiden vor Ablauf des Gesellschaftsvertrages erfolgt.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ⁵ sah in der Abfindung künftig entgehender Gewinnanteile eine Parallele zum Fall des lästigen Gesellschafters und erkannte den über dem Kapitalkonto liegenden Betrag als Verlust an. Der Gesellschaft steht es danach frei, den Verlust im Jahre des Ausscheidens des Gesellschafters

1) RFH-Urteil v. 14.6.1939 VI 381/39, StuW 1939 Nr. 353

2) RFH-Urteil v. 26.6.1935 VI A 104/35, RStBl 1935 S. 1446

3) RFH-Urteil v. 24.5.1939 VI 344/30, RStBl 1939 S. 909

4) Littmann, 7. Aufl., Tz 27 zu § 16 EStG

5) RFH-Urteil v. 22.11.1933 VI A 1203/32, RStBl 1934 S. 329

geltend zu machen oder ihn auf die gewinnberechtigten Jahre zu verteilen.

Nach Änderung der Rechtsprechung betreffend den lästigen Gesellschafter dürfte auch hier der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordern, zunächst zu untersuchen, in welcher Höhe stille Reserven anteilig realisiert werden, und nur den darüber hinausgehenden Betrag als Verlust anzuerkennen ¹ .

c) Abfindung unter Kapitalkonto

Scheidet ein Gesellschafter unter der Höhe des Nennbetrags seines Kapitalkontos aus, so ist grundsätzlich davon auszugehen, daß bisher Überbewertungen von Aktiven vorliegen, die nunmehr beim Ausscheiden aufgedeckt werden.²

Zwei Grundsätze des Einkommensteuerrechts sind dabei zu beachten:

1. daß der Anschaffungspreis für den erworbenen Mitunternehmeranteil anzusetzen ist,
2. daß der Ausweis nicht realisierter Gewinne untersagt ist.

Die Beibehaltung der bisherigen Buchwerte würde den Ausweis nicht realisierter Gewinne bedeuten.³

Hat die Gesellschaft bisher einen Firmenwert bilanziert, so kann der Unterschiedsbetrag zu Lasten des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters vom Firmenwert abgeschrieben werden, so daß die Kapitalkonten der verbleibenden Gesellschafter keine Veränderung erfahren.

1) gleicher Meinung Kobs a.a.O. S. 30

2) Rosenau-Kuhlberg, Bd. 6, S. 112

3) Littmann, 7. Aufl., Tz 26, 27 zu § 16 EStG

Ist ein Firmenwert nicht bilanziert, so darf der Unterschiedsbetrag nicht als Firmenwert aktiviert werden, weil der Grundsatz verletzt würde, daß nur entgeltlich erworbene Firmenwerte aktivierbar sind. Es können nur überbewertete Aktiva entsprechend herabgesetzt werden ¹ . Der Ansatz eines negativen Firmenwertes würde der Bildung einer Wertberichtigung für die Aktiven gleichkommen, also eine indirekte Abschreibung bedeuten ² .

Die Aktiva dürfen jedoch nicht unter ihre wirklichen Werte herabgesetzt werden, so daß bei ihnen stille Reserven entstünden. Würde eine weitere Herabsetzung der Aktiva zur Bildung solcher stiller Rücklagen führen, so muß unterstellt werden, daß der ausscheidende Gesellschafter den verbleibenden Gesellschaftern einen Teil seines Kapitalkontos unentgeltlich überlassen hat. Bei den verbleibenden Gesellschaftern tritt insoweit eine Gewinnrealisierung ein ³ . Ist der Vorgang jedoch als Schenkung zu beurteilen, so kommt eine Gewinnbeeinflussung, weil außerbetrieblich, nicht in Betracht ⁴ .

2 Abfindung bei negativem Kapitalkonto

War der Stand des Kapitalkontos des Ausscheidenden negativ und verzichteten die Mitgesellschafter nicht nur auf ihren Ausgleichsanspruch, sondern gewähren sie darüber hinaus dem Ausscheidenden noch eine Abstandssumme, so tritt grundsätzlich Aktivierungspflicht ein. Der Wert des negativen Kapitalkontos ist der Abfindungssumme zuzurechnen ⁵ .

1) Brönner S. 572

2) RFH-Urteil v. 23.3.1938 VI 704/37, RStB1 S. 639

3) RFH-Urteil v. 17.9.1941 VI 12/21, RStB1 1941 S. 842

4) RFH-Urteil v. 17.8.1938 VI 498/38, RStB1 1938 S. 1068; Brönner S. 565

5) Brönner S. 561, 564; Littmann, 7. Aufl., Tz 29, 49 zu § 16 EStG

Es ist möglich, daß schon allein die Tatsache des Vorhandenseins eines Mitunternehmers mit negativem Kapitalkonto einen nur noch nicht realisierten Verlust darstellt, der mit Gewährung der erhöhten Abfindungssumme in Erscheinung tritt ¹ .

Die Hinzurechnung des negativen Kapitalkontos zur Abfindungssumme entfällt mithin in jenen Fällen, in denen der ausscheidende Gesellschafter so überschuldet war, daß der Verzicht auf den Ausgleichsanspruch durch die übrigen Gesellschafter für ihn wirtschaftlich bedeutungslos ist ² . Das gilt insbesondere, wenn der ausscheidende Gesellschafter an den stillen Reserven vertragsgemäß nicht partizipiert ³ . Soweit also die verbleibenden Gesellschafter den Ausscheidenden dadurch sanieren oder auf das negative Kapitalkonto verzichten, um ihn loszuwerden, können sie einen Verlust ausweisen.

Haben die Mitgesellschafter aber durch Duldung ständiger Entnahmen des Ausgeschiedenen in Kenntnis seiner wirtschaftlichen Verhältnisse das negative Kapitalkonto erst mit entstehen lassen, so ist darin eine Schenkung der verbleibenden Gesellschafter an den Ausgeschiedenen zu sehen und eine Abschreibung des negativen Kapitalkontos zu Lasten des Gewinns nicht zulässig ⁴ .

Verzichten die verbleibenden Mitunternehmer jedoch nur auf den ihnen gegen den Ausscheidenden zustehenden Ausgleichsanspruch, um ihn dadurch loszuwerden, so haben sie die ihnen zuwachsenden stillen Reserven ebenso zu

1) RFH-Urteil v. 27.1.1932 VI A 1495/31, RStBl 1932 S. 463

2) RFH-Urteil v. 12.6.1939 VI 452/32, StuW 1939 Nr. 356

3) Paulick, a.a.O., S. 27

4) RFH-Urteil v. 25.1.1933, StuW 1933 Nr. 279; Littmann, 7. Aufl., Tz 30 zu § 16 EstG

aktivieren, wie wenn das Kapitalkonto des Ausgeschiedenen positiv gewesen wäre.

3 Abfindung des lästigen Gesellschafters

Eine Sonderbehandlung erfährt das Ausscheiden des lästigen Gesellschafters. Die über dem Betrage des Anteils am Betriebsvermögen liegende Abfindung ist im Jahre der Hingabe voll abzugsfähig ¹.

Die Rechtsprechung ² versteht unter einem lästigen Gesellschafter einen solchen, dessen Vorhandensein den Betrieb stört und damit den Gesellschaftszweck hemmt, so daß ein Ausscheiden im betrieblichen Interesse liegt.

Der Begriff des lästigen Gesellschafters ist nicht schon dann erfüllt, wenn ein Gesellschafter nur ein negatives Kapitalkonto hat. Wird jedoch wegen des negativen Kapitalkontos, das der Gesellschafter in absehbarer Zeit nicht abdecken kann und wegen seiner evtl. sonstigen Überschuldung die Kreditwürdigkeit der Gesellschaft dergestalt beeinflußt, daß entweder neue Kredite nicht aufgenommen oder befristete Kredite zurückgerufen werden könnten, so kann Lästigkeit vorliegen ³.

Zuvor ist aber auch hier zu prüfen, inwieweit ein Mehrbetrag über dem steuerlichen Kapitalkonto die anteiligen stillen Reserven des Ausscheidenden an den materiellen und immateriellen Werten des Betriebes, insbesondere an einem sich in zukünftigen Gewinnchancen ausdrückenden Geschäftswert abgelten soll. Dann ist ein solcher Mehrbetrag nach den allgemeinen Grundsätzen als Anschaffungsaufwand der verbleibenden Gesellschafter für die an-

1) RFH-Urteile v. 17.12.1930 VI A 1452/28, RStB1 1931 S. 254 u. v. 23.3.1938 VI 734/37, RStB1 1938 S. 659

2) RFH-Urteil v. 27.4.1938 VI 208/38, RStB1 1938 S. 662

3) Paulick in: StFR, Bd. 5, S. 27

...liegen stillen Reserven des Ausscheidenden zu aktivieren. Abfindungen an künftige Gesellschafter als verllorener Aufwand sind daher grundsätzlich selten. Die Gesellschafter haben entsprechende Tatsachen darzulegen, z.B. den Nachweis zu erbringen, daß die Abfindung nur zur Versorgung des ausscheidenden Gesellschafters gedient hat oder daß stille Reserven einschließlich des Firmenwerts nicht vorhanden sind wenn die Abfindung ausnahmsweise ganz oder teilweise nicht aktiviert werden soll ¹.

Entgeltliche Veränderungen der Beteiligungsverhältnisse untereinander

Im Falle der entgeltlichen Veränderung der Beteiligungsverhältnisse der Mitunternehmer untereinander gelten die gleichen Grundsätze, sofern der Erwerber einen festen Betrag dafür aufbringen muß und nicht nur eine Änderung der Gewinnverteilung vereinbart wird, soweit der erworbene Anteil stille Reserven enthält ².

Abfindung mit Kaufpreislraten oder Renten

Nimmt der Veräußerer das Entgelt für seinen veräußerten Anteil in Ratenzahlungen, so ist nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zwischen "Kaufpreislraten" und "laufenden Bezügen" zu unterscheiden ³.

Kaufpreislraten gelten als sofortige Gewinnrealisierung mit der Möglichkeit der Anwendung des § 16 bzw. § 34 EStG.

- 1) BFH-Urteil v. 11.10.1960 I 229/59 U, BStBl III 1960 S. 509; RFH-Urteil v. 15.7.1942 VI 362, 363/41, RStBl 1942 S. 900; Brönnert S. 563; Littmann, 7. Aufl., Tz 26 zu § 16 EStG
- 2) BFH-Urteil v. 21.8.1961 I 32/61 U, BStBl III 1961 S. 500; Littmann, 7. Aufl., Tz 30 b zu § 16 EStG
- 3) Entscheidung des RFH v. 14.5.1930, VI A 706/28 RStBl 1930 S. 580

Laufende Bezüge dagegen führen gemäß § 11 Abs. 1 EStG erst in dem Kalenderjahr zur Besteuerung, in dem sie bezogen sind. Sie gelten gemäß § 24 EStG als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb, soweit ihre Summe den maßgebenden Kapitalanteil übersteigt¹ .

Laufende Bezüge können auch als Renten zu beurteilen sein. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs sah dafür als bedeutsam den Zeitraum der Ratenzahlungen und die Tatsache an, ob es dem Veräußerer weniger darauf ankommt, auf einmal oder kurzfristig den gesamten Gegenwert zu erhalten, oder ob es ihm vielmehr darum geht, sich u.U. auf Lebenszeit Zahlungen zu sichern, die nach der Art von Renten seiner Versorgung dienen. Die Entscheidung bezog auch die Fälle ein, in denen ein Gesellschafter für den Fall seines Ablebens seine Hinterbliebenen dadurch sichern will, daß er auf längere Zeit Zahlungen für seinen Geschäftsanteil zugunsten seiner Erben vereinbart. An diesen Grundsätzen festhaltend, beurteilte die Rechtsprechung das Vorliegen fester Kaufpreistraten oder laufender Bezüge vor allem danach, ob es sich auf Seiten des Veräußerers "um ein Geschäft handle, bei dem der Charakter eines Wagnisses vorherrsche"² .

Auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hält an diesen Grundsätzen fest³ . Sie läßt aber die Frage des Wagnisses nicht ausschließlich die Grenze zwischen Kaufpreistraten und laufenden Bezügen bestimmen. Entscheidend muß nunmehr der Wunsch des Veräußerers sein, durch monatliche Zahlungen seine Versorgung für einen

1) Brönner, Ergz.-Bd., S. 130

2) RfH-Urteil v. 23.5.1933 VI A 907/32, RStB1 1933 S. 663

3) BFH-Urteile v. 20.1.1959 I 200/58 U, BStB1 1959 III S. 192; v. 29.3.1962 VI 105/61 U, BStB1 1962 III S. 304

langen Zeitraum zu sichern, was einen mehr als zehnjährigen Zeitraum für die Raten erfordert. Im übrigen kommt es auf die sonstige Ausgestaltung des Vertrages und auf die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Veräußerers an, ob eindeutig die Versorgungsabsicht des Veräußerers erkennbar ist. Versorgungscharakter liegt dann nicht vor, wenn die Ratenzahlungen nur als Stundung des Kaufpreises für den Erwerber zu betrachten sind. Begehrt der Veräußerer die Anwendung des § 34 EStG, so soll seiner Behauptung über das Vorliegen von Kaufpreistraten gefolgt werden ¹.

Die an ausscheidende Gesellschafter von Personengesellschaften gezahlten Renten sind nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ² in der Regel entweder Veräußerungsrenten, betriebliche Versorgungsrenten oder außerbetriebliche Versorgungsrenten. Ausnahmsweise kann eine Rente vorliegen, die unter keine dieser drei Gruppen einzureihen ist, z.B. wenn die Rente nur gezahlt wird, um einen lästigen Gesellschafter loszuwerden ³.

1) Betriebliche Veräußerungsrenten

Stellt die Rente nach dem Willen der Gesellschafter die Gegenleistung für die Übertragung des Anteils am Betriebsvermögen an die verbleibenden Gesellschafter dar, ist sie also nach dem wirtschaftlichen Wert des überlassenen Anteils bemessen, so handelt es sich in der Regel um eine betriebliche Veräußerungsrente.

1) BFH-Urteil v. 20.1.1959 I 200/58 U, BStBl III 1959 S. 192; Littmann, 7. Aufl., Tz 318 zu §§ 4, 5 EStG

2) BFH-Urteil v. 3.7.1964 VI 346/62 U, BStBl III 1964 S. 548, 549

3) BFH-Urteil VI 346/62 U, a.a.O., S. 549

Nach der Rentenformel ist der versicherungsmathematischen Grundsätzen entsprechende Barwert für die von den verbleibenden Mitunternehmern übernommene Rentenlast zu errechnen. Der Rentenbarwert stellt - ähnlich wie eine feste Abfindung - die Anschaffungskosten für den erworbenen Geschäftsanteil dar und ist zu passivieren. Soweit der Rentenbarwert den Nennbetrag des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters übersteigt und in stillen Reserven seinen Gegenwert findet, ist die Aktivierung dieser erworbenen stillen Reserven einschließlich eines evtl. Firmenwertes vorzunehmen. Es gelten die gleichen Grundsätze über die Aktivierung wie bei der Zahlung einer festen Abfindungssumme ¹.

Der allmählich abnehmende Barwert der Rentenschuld ist jährlich neu zu ermitteln, die jährliche Wertminderung und ein evtl. späterer Fortfall der Rente, z.B. durch Tod des Berechtigten, sind außerordentlicher Ertrag. Die laufenden Rentenzahlungen sind dagegen Betriebsausgaben.

Beim ausgeschiedenen Mitunternehmer sind die laufenden Rentenzahlungen als Kapitalrückfluß bis zum Nennwert seines Kapitalkontos zu behandeln; darüber hinausgehende Rentenzahlungen sind gemäß § 24 Ziff. 2 EStG i.V. mit § 15 Ziff. 2 EStG nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

c) Betriebliche Versorgungsrenten

Ist die Rente an den ausgeschiedenen Mitunternehmer nicht als Entgelt für die von ihm seinen Mitgesellschaftern überlassenen Wirtschaftsgüter gedacht, sondern mehr eine

1) BFH-Urteil VI 346/62 U, a.a.O., S. 549

Vergütung für seine früher dem Betriebe erbrachten Leistungen, so handelt es sich um eine betriebliche Versorgungsrente. Wenn andere ähnliche betriebliche Erwägungen für die Zahlung der Rente vorliegen, dann gilt dasselbe. Es darf sich also nicht um eine Abgeltung des Anteils des ausscheidenden Gesellschafters an den stillen Reserven handeln. Die Rentenlast stellt dann nicht Anschaffungskosten für den erworbenen Gesellschaftsanteil dar ¹.

Bereits nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ², der sich der Bundesfinanzhof angeschlossen hat, ist die aus einer betrieblichen Versorgungsrente entstandene Rentenlast nicht passivierungsfähig. Die laufenden Rentenzahlungen belasten vielmehr den Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem sie geleistet werden. Der Grund hierfür ist darin zu sehen, daß nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarungen der ausgeschiedene Gesellschafter an dem künftigen Ertrag des Unternehmens, dessen Grundlage er mit geschaffen hatte, in Form zukünftiger Versorgung angemessen beteiligt wird.

Beim Ausgeschiedenen sind die laufenden Rentenzahlungen gemäß § 24 Ziff. 2 EStG i.V. mit § 15 Ziff. 2 EStG nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Wird eine solche Versorgungsrente später durch eine Kapitalzahlung abgelöst, so stellt die Abfindungssumme beim ausgeschiedenen Mitunternehmer eine Entschädigung für entgehende Einnahmen gemäß § 24 Ziff. 1 EStG dar, auf die die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 2 Ziff. 2 anwendbar ist ³.

d) Außerbetriebliche Versorgungsrenten

Sind für die Gewährung der Rente außerbetriebliche, vor

1) BFH-Urteil v. 3.7.1964 VI 346/62 U, BStBl III 1964 S. 549

2) RFH-Urteile v. 28.6.1932 VI A 1 u. 2/31 RStBl 1932 S. 935; v. 18.8.1933 VI A 1355/32, RStBl 1933 S. 1195

3) Blümich-Falk, 7. Aufl., Anm. 5 zu § 16 EStG

allem familiäre Gründe maßgebend, beruht sie also nicht auf betrieblichen Erwägungen, so handelt es sich um eine außerbetriebliche Versorgungsrente. Dann hat der ausgeschiedene Mitunternehmer seinen Anteil am Betriebsvermögen unentgeltlich auf die verbleibenden Gesellschafter übertragen, die gemäß § 7 EStDV an den Bilanzwert des Ausscheidenden gebunden sind.

Die laufenden Rentenzahlungen stellen dann keine gewinnmindernde Betriebsausgabe dar ¹ .

Bei den Verpflichteten sind die laufenden Rentenzahlungen Sonderausgaben und beim Empfänger der Rente wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 22 Ziff. 1 EStG.

e) Rente an lästigen Gesellschafter

Liegt der seltene Fall vor, daß die verbleibenden Gesellschafter einem lästigen Gesellschafter eine Rentenzusage machen, nur um ihn loszuwerden, erhalten sie also keinen konkreten Gegenwert, so kann eine sofortige Passivierung der Rentenlast in Betracht kommen ² .

6 Abfindung in Sachwerten

Besteht die Abfindungssumme in Sachwerten und überführt der Ausscheidende diese in sein Privatvermögen, so erfolgt deren Wertansatz gemäß § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG mit dem Teilwert. Damit tritt eine Realisierung der in den ausscheidenden Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven ein ^{3, 4} .

1) RFH-Urteil v. 23.3.1932 VI A 926/30, RStBl 1932 S. 705;
BFH-Urteil v. 12.7.1955 I 232/54 U, BStBl III 1955 S. 302

2) RFH-Urteil v. 16.11.1932 VI A 1501/31, RStBl 1933 S.80;
BFH-Urteil v. 3.7.1964 VI 346/62 U, BStBl III 1964 S.548

3) RFH-Urteil v. 25.5.1938 VI 230/38, RStBl 1938 S. 718;
Rosenau-Kuhlberg, Bd. 6, S. 111

4) Kobs, Austritt aus Personengesellschaften, 2. Aufl., S. 31

Eine solche Gewinnrealisierung wirkt sich bei den verbleibenden Gesellschaftern nur in Höhe ihres Anteils an den unterschiedlichen Sachwerten aus. Der Anteil des Ausgeschiedenen an den stillen Reserven ist Teil seiner Abfindungssumme. Die anteilige Gewinnrealisierung bei den verbleibenden Gesellschaftern fällt trotz ihres betriebswirtschaftlich außerordentlichen Ertragscharakters in die laufende Gewinnbesteuerung. Der ausgeschiedene Gesellschafter dagegen kann die in seine Abfindungssumme fallende anteilige Gewinnrealisierung gemäß § 16 Abs. 1 Ziff. 2 bzw. im Rahmen des § 34 EStG geltend machen ¹.

Der ausscheidende Mitunternehmer kann auch eine gemischte Abfindung, bestehend aus Geld und Sachwerten, erhalten. Unter der Voraussetzung der Überführung der Sachwerte in das Privatvermögen treten zwei Bilanzierungskomplexe auf:

- 1.) Die durch die Übertragung von Wirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG realisierten stillen Reserven werden den verbleibenden Gesellschaftern in Höhe ihres Anteils zum laufenden Gewinn zugerechnet.
- 2.) Soweit stille Reserven an den verbleibenden Wirtschaftsgütern festgestellt wurden, die zu einer Mehrabfindung geführt haben, ist diese in Höhe des Anteils des ausgeschiedenen Gesellschafters bei den Aktiven und, soweit das nicht möglich ist, als Firmenwert erfolgsneutral zu bilanzieren ².

Die Grundsätze über die Veräußerung eines Anteil an einer Mitunternehmerschaft sind nicht bei einer Realteilung anzuwenden ³. Führt eine Realteilung nicht zur Auflösung, sondern nur zu einer Verselbständigung organisatorisch zusammengehörender wirtschaftlich verbundener Teile der Mitunternehmerschaft, dann erfährt die bisherige gesellschaftliche Beteiligung dadurch nur eine

1) Brönner S. 578

2) Kobs, a.a.O., S. 37; Brönner S. 578

3) Littmann, 7. Aufl., Tz 24 zu § 16 EStG

Umwandlung in dem Sinne, daß unter Verzicht auf das Gesamthandeigentum am ganzen Unternehmen ohne Personenwechsel die Mitunternehmer entsprechend ihrem bisherigen Anteilsverhältnis die volle Herrschaftsgewalt über die verselbständigten Glieder des bisherigen Unternehmens erlangen. Darin kann eine Weiterführung des alten Unternehmens in seinen Gliedern gesehen werden, wenn die Fortsetzung des alten Unternehmens in der Übernahme seiner Buchwerte bei den nunmehr verselbständigten Gliedern zum Ausdruck kommt ¹.

Die gleiche steuerliche Betrachtung greift Platz, wenn an zwei Personengesellschaften - z.B. einer OHG und einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts - die gleichen Gesellschafter im gleichen Beteiligungsverhältnis beteiligt sind und die Mitunternehmer die Personengesellschaften derart aufteilen, daß jeder Mitunternehmer seinen Gesamthandanteil an einer Gesellschaft gegen Überlassung des Gesamthandanteils des anderen Gesellschafters an der anderen Gesellschaft überträgt. Da in diesem Falle jeder Gesellschafter nur das zu Alleineigentum erhält, woran er bisher bereits gesamthänderisch beteiligt war, werden die in den Wirtschaftsgütern steckenden stillen Reserven zwangsweise in den neuen Unternehmen aufgedeckt, wenn die Wirtschaftsgüter veräußert, verbraucht oder entnommen werden. Die formale Aufteilung der Unternehmen führt mithin nicht zu einer Gewinnrealisierung. Einen Veräußerungsgewinn erzielt dabei aber derjenige Gesellschafter, der von seinem Mitgesellschafter durch Zuzahlung mehr erhält, als der Nennbetrag seines Kapitalkontos beträgt. Erfolgt die Zuzahlung in Form von Sachwerten, so ist deren Bewertung mit dem gemeinen Wert durchzuführen. Soweit dadurch ein Gewinnausweis erfolgt, entsteht kein nach § 34 EStG begünstigter Veräußerungsgewinn, weil es sich insoweit nur um eine Teilrealisierung handelt ².

1) BFH-Urteil v. 6.5.1952 I 17/52 U, BStBI III 1952 S. 187

2) BFH-Urteil v. 2.10.1962 I 256/61 U, EStBI III 1962 S. 513

Veräußerungsgewinn

Berechnung

Gemäß § 16 Abs. 1 Ziff. 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinne, die bei der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters erzielt werden, der als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist.

Veräußerungsgewinn ist gemäß § 16 Abs. 2 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt.

Zum Veräußerungspreis gehören alle Vorteile, die dem Veräußerer aus Anlaß der Veräußerung zufließen; also nicht nur der eigentliche Kaufpreis, sondern darüber hinaus auch sonstige Entschädigungen, z.B. Entgelte für den Wegfall künftiger Gewinnaussichten, für Wettbewerbsverbote, für den Fortzug, für Aufgabe der Geschäftsräume usw.¹

Der Wert des Anteils am Betriebsvermögen ist für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu ermitteln. Auf den Tag der Anteilsveräußerung ist daher der Gesamtgewinn, bestehend aus laufendem Gewinn und Veräußerungsgewinn, festzustellen². Der laufende Gewinn unterliegt der vollen Besteuerung³. Auf den Veräußerungsgewinn findet die Tarifbegünstigung des § 34 EStG Anwendung, soweit er nicht nach § 16 Abs. 4 EStG steuerfrei ist.

Der Veräußerungsgewinn rechnet mit dem laufenden Gewinn zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb; ein Veräußerungs-

1) RFH-Urteil v. 26.6.1935 VI A 104/35, RStBl 1935 S. 1446

2) RFH-Urteil v. 11.10.1934 VI A 1331/32, RStBl 1935 S. 613

3) RFH-Urteil v. 9.9.1931 VI A 1502/31, StuW Nr. 955

verlust mindert die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ist, wenn diese dadurch negativ werden, bei der Ermittlung des Einkommens mit anderen positiven Einkunftsarten auszugleichen. Ein evtl. verbleibender Verlustvortrag ist gemäß § 10 d EStG auf fünf Jahre vortragsfähig.

Der ausscheidende Mitunternehmer erzielt einen Veräußerungsgewinn, wenn er über den Wert seines Kapitalkontos abgefunden wird ¹ .

Erhält der Ausscheidende weniger als den Nennbetrag seines Kapitalkontos, so tritt in der Regel ein Veräußerungsverlust ein ² . Ein Veräußerungsverlust wird auch anzunehmen sein, wenn der ausscheidende Gesellschafter bereits vorher durch Vertrag auf die Auskehrung stiller Reserven im Falle seines Ausscheidens verzichtet hat und deshalb weniger erhält, als sein steuerliches Kapitalkonto beträgt ³ .

Veräußert die Gesellschaft im Zusammenhang mit dem Ausscheiden eines Gesellschafters Wirtschaftsgüter, um daraus die Mittel für die künftige Abfindung zu finanzieren, so ist der dabei anteilmäßig auf den ausscheidenden Gesellschafter entfallende Gewinn kein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG. Erhält der Ausscheidende Wirtschaftsgüter, die nicht im Gesamthandseigentum der Gesellschafter, sondern in seinem Alleineigentum stehen, so entsteht darauf ebenfalls ein Veräußerungsgewinn ⁴ .

Bei dem mit negativem Kapitalkonto ausscheidenden Gesellschafter ist Veräußerungsgewinn nur insoweit gegeben, wie

1) Littmann, 7. Aufl., Tz 25 zu § 16 EStG; Brönner S. 571 ff.

2) Littmann, 7. Aufl., Tz 26 zu § 16 EStG

3) Heuer in: DB 1954, S. 727

4) RFH-Urteil v. 25.5.1938 VI 230/38, RStB1 1938 S. 718

er Anspruch auf stille Reserven besitzt, vorausgesetzt, daß er das negative Kapitalkonto wegen Mittellosigkeit nicht abdecken kann¹. Konnten die verbleibenden Gesellschafter das Ausscheiden ihres Mitgesellschafters nur dadurch erreichen, daß sie auf die Abdeckung des negativen Kapitalkontos verzichteten, so ist darin ebenfalls ein Veräußerungsgewinn zu erblicken. Die verbleibenden Gesellschafter wenden ihren Ausgleichsanspruch in Höhe des negativen Kapitalkontos auf, um sein Ausscheiden zu erreichen².

Steuervorteile

Der Veräußerungsgewinn wird gemäß § 16 Abs. 4 EStG der Einkommensteuer nur unterworfen, soweit er bei der Veräußerung eines Anteils am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von M 20.000,-- übersteigt. Der Freibetrag ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn den entsprechenden Teil von M 80.000,-- übersteigt.

Der anteilige Freibetrag von M 20.000,-- ist stets nach dem Verhältnis des Buchwertes des Kapitalkontos zum gesamten Betriebsvermögen (Summe der Buchwerte aller Kapitalkonten) zu berechnen. Dem Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters sind seine etwaigen Sonderkonten zuzurechnen³.

Werden die Gewinnanteile der Gesellschafter und ihre Anteile an etwaigen stillen Reserven nach einem anderen Verhältnis, z.B. nach einem Gewinnverteilungsschlüssel, ermittelt, so hat das auf die Berechnung des anteiligen Freibetrags von M 20.000,-- keinen Einfluß. Der Gewinnverteilungsschlüssel, durch den häufig besondere Gesellschafterleistungen berücksichtigt werden sollen, besagt, wie der Bundesfinanzhof feststellte, "... über den Anteil des Gesellschafters am Betriebsvermögen grundsätzlich nichts"⁴.

1) Littmann, 7. Aufl., Tz 29 zu § 16 EStG

2) Littmann, 7. Aufl., Tz 30 zu § 16 EStG

3) BFH-Urteil v. 20.9.1963 VI 26/63 U, BStBl III 1963 S. 503

4) BFH-Urteil v. 22.8.1957 IV 154/56 U, BStBl III 1957 S. 352

Steuerfreie Veräußerungsgewinne müssen gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG bei der Ermittlung des Einkommens innerhalb eines Kalenderjahres wie alle anderen Einkünfte angesetzt und mit den negativen Einkünften einschließlich eines laufenden Verlustes aus Gewerbebetrieb ausgeglichen werden. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs¹ lassen weder der Wortlaut noch der Sinn des § 10 d EStG erkennen, daß eine solche Auslegung dem Willen des Gesetzgebers nicht entspricht. Damit wird dem Steuerpflichtigen bei einem laufenden Verlust die ihm nach § 16 Abs. 4 zustehende Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns durch die Rechtsprechung wieder genommen. M.E. entsprach die bisherige Handhabung durch die Finanzverwaltung mehr dem im § 16 Abs. 4 EStG zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers. Steuerfreie Veräußerungsgewinne wurden wie steuerfreie Einnahmen nach § 3 EStG behandelt und bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (wie auch bei den anderen in Betracht kommenden Einkunftsarten) nicht mit berücksichtigt.

Veräußerungsgewinne im Sinne des § 16 EStG unterliegen, soweit sie nicht nach § 16 Abs. 4 EStG steuerfrei sind, gemäß § 34 Abs. 2 Ziff. 1 EStG dem halben Steuersatz, der sich ergeben würde, wenn die Einkommensteuertabelle auf den gesamten zu versteuernden Einkommensbetrag anzuwenden wäre.

Nach Abschn. 197 EStR sind gemäß dem OFH-Urteil v. 16.4.1947 (MinBlFin 1949/50 S. 325)² Veräußerungsgewinne nach § 34 EStG stets bis zur Höhe des zu versteuernden Einkommensbetrags steuerbegünstigt, und zwar auch dann, wenn sich bei der Einkunftsart, der die außerordentlichen Einkünfte zuzurechnen sind, niedrigere Einkünfte oder ein Verlust ergibt.

1) BFH-Urteil v. 28.7.1961 VI 25/61 U, BStBl III 1961 S. 436

2) FMBL S. 54 - Finanz und Steuer S. 103 -

hatte der Veräußerer den veräußerten Anteil am Betriebsvermögen innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung erworben und infolge des Erwerbs Erbschaftsteuer entrichtet, so wird gemäß § 16 Abs. 5 EStG die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt oder erlassen. Der Grund für einen solchen Erlaß bzw. Ermäßigung aus Rechtsgründen ist darin zu sehen, daß bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen die stillen Reserven bei den einzelnen Wirtschaftsgütern im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Anteils am Betriebsvermögen erfaßt werden. Diese stillen Reserven können aber bereits im Zeitpunkt des Erbfalls bzw. der Schenkung vorhanden gewesen und somit schon der Erbschaftsteuer unterworfen worden sein. Gemäß Abschn. 139 EStR soll die in dieser doppelten Besteuerung liegende Härte durch Ermäßigung oder Erlaß der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Einkommensteuer nach § 16 Abs. 5 EStG gemildert werden. In der Regel ist die nach § 34 Abs. 1 und 2 EStG berechnete Einkommensteuer um den Betrag der Erbschaftsteuer zu ermäßigen, der auf die genannten stillen Reserven entfällt. Das ist der Unterschied zwischen der Bewertung des Betriebsvermögens zum Zwecke der Erbschaftsteuer und der zeitlich entsprechenden Bilanz für die Einkommensteuer. Lag der Erbschaftsteuersatz höher als der Steuersatz der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Einkommensteuer, so ist der zu erlassende Betrag höchstens nach dem Steuersatz der Einkommensteuer zu berechnen (Abschn. 139 EStR). Damit ist sichergestellt, daß nicht Einkommensteuer erlassen wird, die in keiner Beziehung zum Veräußerungsgewinn steht.

8 Einheitliche Gewinnfeststellung

Bei Vorliegen eines Gesellschafterwechsels während des

Wirtschaftsjahres und Weiterführung der Gesellschaft ist eine einheitliche Feststellung der Gewinne der auscheidenden und der verbleibenden Gesellschafter auf den Zeitpunkt des Ausscheidens zulässig¹. Sie muß erfolgen, wenn sie zweckmäßig erscheint². Die einheitliche Gewinnfeststellung weist in diesem Fall den laufenden Gewinn der verbleibenden wie der ausgeschiedenen Gesellschafter und den Veräußerungsgewinn der ausgeschiedenen Gesellschafter aus.

Ob es sich um einen laufenden oder einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG handelt, muß ebenfalls im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung mit bindender Wirkung nach § 218 Abs. 2 AO entschieden werden. Der § 215 AO zugrunde liegende Gedanke der Zweckmäßigkeit³ verbietet es, diese Frage erst im Steuerveranlagungsverfahren der Gesellschafter treffen zu lassen⁴.

Über die Frage, ob der Mitunternehmer für seine Person die Voraussetzungen des § 34 erfüllt, kann dagegen nur in der Einkommensteuerveranlagung des ausgeschiedenen Gesellschafters befunden werden⁵.

- 1) RFH-Urteil v. 25.5.1938 VI 230/38, RStB1 S. 718; BFH-Urteil v. 13.12.1962 IV 458/60, NWB, Fach1/1963 S. 129; Littmann, 7. Aufl., Tz 103 zu § 15 EStG
- 2) RFH-Urteil v. 19.10.1938 VI 487/38, RStB1 S. 1102
- 3) RFH-Urteil v. 25.5.1938 VI 230/38, RStB1 1938 S. 718
- 4) BFH-Urteil v. 10.9.1957 I 294/56 U, BStB1 III 1957 S. 414
- 5) RFH-Urteil v. 13.11.1940 VI 381/40, RStB1 1940 S. 1042; Littmann, 7. Aufl., Tz 2 zu § 34 EStG

F Sanierung

1 Allgemeine Voraussetzungen

Für den Begriff des Sanierungsgewinns fehlt es an einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung im Einkommensteuergesetz. Ursprünglich hatte der Reichsfinanzhof ¹ dahingehend entschieden, daß es sich bei der Sanierung um einen betriebsfremden Vorgang handle. Bereits in seiner Entscheidung vom 12.12.1928 ² und vom 21.10.1931 ³ schränkte der Reichsfinanzhof diese Auffassung ein. Er sah eine Sanierung nur insoweit als betriebsfremden Vorgang an, als der dabei erfolgte Nachschuß durch die Gläubiger nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der erwerbenden Tätigkeit eines Unternehmens stehe. Ein Zusammenhang mit dem Unternehmen wurde dadurch konstruiert, daß der Unternehmer den ihm durch den Gläubigerverzicht zugekommenen Vorteil aus seinem Privatvermögen in den Betrieb als Einlage einbringe. Das gilt auch für Personengesellschaften ⁴.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs übernehmend und fortentwickelnd, stellte der Bundesfinanzhof folgende Grundsätze für die Behandlung eines Sanierungsgewinns auf :

- 1) Die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns bei der Einkommensteuer sei durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs "befriedigend geregelt" ⁵.

- 1) RFH-Urteil v. 30.6.1927 VI A 297/27, RStBl 1927 S. 197
- 2) RFH-Urteil v. 12.12.1928 VI A 1499/28, RStBl 1929 S. 86
- 3) RFH-Urteil v. 21.10.1931 VI A 968/31, RStBl 1932 S. 160
- 4) RFH-Urteil v. 16.12.1936 VI A 725/36, RStBl 1937 S. 436
- 5) BFH-Urteil v. 4.8.1961 VI 35/61 U, BStBl III 1961 S. 516

- 2) Vermögensmehrungen, die durch einen Schuldnerlaß zum Zwecke der Sanierung entstehen, unterliegen nicht der Einkommensteuer, obwohl das EStG keine dem § 11 Ziff. 4 KStG entsprechende Regelung enthält ¹ .
- 3) Als Sanierung sind geeignete Maßnahmen zur finanziellen Gesundung eines notleidenden, sanierungsbedürftigen Unternehmens zu verstehen. Geeignete Maßnahme in diesem Sinne sei insbesondere der gemeinsame Schuldenerlaß durch die Gläubiger, so daß sich buchmäßig eine Vermögensvermehrung ergibt ² .
- 4) Der Schuldnerlaß muß rechtsverbindlich von sämtlichen Gläubigern durch einen allgemeinen Akkord erklärt werden. Unter bestimmten Voraussetzungen kann er auch von einem oder mehreren Gläubigern ausgesprochen werden ³ .
- 5) Das Unternehmen muß objektiv sanierungsbedürftig sein, was aus der Ertragslage, der Höhe des Betriebsvermögens vor und nach der Sanierung, der Kapitalverzinsung, aus dem Verhältnis der flüssigen Mittel zur Höhe der Schuldenlast, der Gesamtleistungsfähigkeit des Unternehmens und der Höhe des Privatvermögens des Schuldners ermittelt werden kann ⁴ .

Entscheidend ist, wie sich das Unternehmen ohne den Schuldnerlaß weiterentwickelt hätte. Würde das Unternehmen ohne den Schuldnerlaß nicht mehr zu erhalten gewesen sein, so muß es als sanierungsbedürftig angesehen werden. Hat ein Steuerpflichtiger jedoch mehrere getrennte Betriebe, von denen nur einer oder mehrere, einzeln betrachtet, sanierungsbedürftig sind, so muß für die Beurteilung von der Gesamtheit der Betriebe ausgegangen werden ⁵ .

1) 2) 3) 4) 5) BFH-Urteil v. 25.10.1963 I 359/60.S,
BStBl III 1964 S. 122

Im Normalfall kann die Finanzverwaltung davon ausgehen, daß ein Sanierungsfall vorliegt, wenn ein gerichtlicher Vergleich geschlossen ist. Werden der Finanzverwaltung jedoch der Sanierungsbedürftigkeit entgegenstehende erhebliche Tatsachen erst nach Abschluß des Vergleichs bekannt, so hat die Finanzverwaltung das Recht und die Pflicht, diese entsprechend zu werten. Selbst bei einem Schuldnachlaß durch Zwangsvergleich aller Gläubiger ergibt sich eine Sanierungsbedürftigkeit noch nicht von selbst. Denn § 184 KO schafft nur die rechtlichen Voraussetzungen und den ordnungsmäßigen Gang des Verfahrens, verpflichtet aber das Konkursgericht nicht, wirtschaftliche Entscheidungen und die Sanierungsbedürftigkeit des Schuldners nachzuprüfen. Kommt die Finanzverwaltung zum Ergebnis, daß eine Sanierungsbedürftigkeit nicht vorliegt, dann ist es unerheblich, ob gleichzeitig der Tatbestand des § 188 KO (Zustandebringen des Vergleichs mit unlauteren Mitteln) gegeben ist ¹.

- 6) Zur Sanierungsbedürftigkeit des Schuldners muß die Sanierungsabsicht seiner Gläubiger treten; sie müssen mit ihrem Schuldnerlaß die Sanierung des Unternehmens bezwecken ². Die subjektiven Momente der Gläubiger, also ihre Sanierungsabsicht, können für sich allein die mangelnde Sanierungsbedürftigkeit, also die objektive Feststellung der Sanierungsbedürftigkeit, nicht ersetzen. Für die Besteuerung sind die gegebenen Verhältnisse im Zeitpunkt des Gläubigererlasses maßgebend ³.
- 7) Ein Sanierungsgewinn entsteht grundsätzlich mit der Bestätigung des Vergleichs, auf dem er beruht; denn damit erhält der Schuldner die wirtschaftliche Hilfe seiner

1) BFH-Urteil v. 3.12.1963 I 375/60 U, BStBl III 1964 S. 128

2) BFH-Urteil v. 25.10.1963 I 359/60 S, BStBl III 1964 S. 122

3) BFH-Urteil v. 3.12.1963 I 375/60 U, BStBl III 1964 S. 130

Gläubiger. Es hängt dann nur noch von ihm ab, ob er die vereinbarten Vergleichsquoten einhält, so daß der Erlaß der Forderungen durch die Gläubiger endgültig bleibt. Wann der Vergleich endgültig abgewickelt wird, ist nicht entscheidend ¹.

Der Zeitpunkt, in welchem ein Sanierungsgewinn entsteht, ist für die Frage von Bedeutung, ob eingetretene laufende Verluste bereits mit einem entstandenen Sanierungsgewinn verrechnet werden müssen oder vortragsfähig sind.

- 8) Der Sanierungszweck ist auch noch gegeben, wenn durch den Schuldnerlaß dem Einzelkaufmann oder der Personengesellschaft die Möglichkeit geschaffen wird, eine andere Existenz wieder aufzubauen ².

II Steuerpflichtiger Gewinn und ausgleichsfähige Verluste

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns ist der Bilanzgewinn um den Sanierungsgewinn zu kürzen.

Trotz der grundsätzlichen Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns ist davon auszugehen, daß der Sanierungsgewinn einen laufenden Betriebsverlust und den Verlustabzug verbraucht ³. Es sei das erklärte Ziel der Rechtsprechung, über die Begünstigung des Sanierungsgewinns hinaus nicht noch eine zusätzliche Begünstigung zu schaffen, indem ein durch den Sanierungsgewinn wirtschaftlich weggefallener Verlust in späteren Jahren vorgetragen werden könne. Das Ergebnis sei auch nicht unbillig, weil in Wirklichkeit nicht der sanierte Schuldner einen Verlust habe, sondern seine Gläubiger diesen Verlust tragen würden ⁴.

1)BFH-Urteil v. 22.11.1963 VI 117/62 U, BStBl III 1964 S. 128

2)RFH-Urteil v. 23.3.1938 VI 95/38, RStBl 1938 S. 556

3)BFH-Urteil v. 10.12.1957 I 24/57 U, BStBl III 1958 S. 83;
RFH-Urteil v. 21.10.1931 VI A 968/31, RStBl 1932 S. 160

4)BFH-Urteil v. 4.8.1961 VI 35/61 U, BStBl III 1961 S. 516

Besserungsscheine

Bereits der Reichsfinanzhof hatte als weitere Folge des Sanierungsvorgangs ¹ bestimmt, daß Zahlungen auf Besserungsscheine den steuerlichen Gewinn nicht mindern dürfen. Unter Berufung auf § 11 Ziff. 4 KStG, wonach der sich wirtschaftlich gewinnerhöhend auswirkende Schuldenerlaß steuerfrei bleibt, sah er die später entstehenden Zahlungsverpflichtungen, die wirtschaftlich den späteren Gewinn mindern, unter Hinweis auf § 13 KStG steuerlich nicht als abzugsfähig an.

Obwohl trotz Sanierung ein Verlust vorlag, verneinte der Reichsfinanzhof ² die Abzugsfähigkeit der Zahlungen auf Besserungsscheine mit der Begründung, daß die frühere Schuld insoweit nicht erlösche, als Besserungsscheine gegeben und eingelöst würden und die Bezahlung einer Schuld nur als Betriebsvermögensumschichtung zu behandeln sei. Der Reichsfinanzhof betonte aber ausdrücklich, daß sich die Verlustminderung in den vortragsfähigen Jahren nicht ausgewirkt habe.

Mit Urteil vom 9.11.1965 ³ anerkannte der Bundesfinanzhof, daß der Sanierungsgewinn, soweit er den Verlustabzug beseitigt hat, steuerlich nicht irrelevant geblieben ist, er "vielmehr mit der Hingabe des Verlustabzugs erkaufte" wurde. Die Gläubiger des sanierten Unternehmens wollten in Höhe des durch die Besserungsscheine verbrieften Nachzahlungsversprechens nicht endgültig auf ihre Forderungen verzichten, wenngleich die Zahlungsverpflichtung rechtlich zunächst erloschen ist und die Verpflichtung aus den Besserungsscheinen lediglich den zukünftigen Gewinn belastet.

1) RFH-Urteil v. 10.4.1940 VI 633/39, RStBl 1940 S. 609

2) RFH-Urteil v. 2.7.1941 VI 2/41 Steuer und Wirtschaft 1941 Nr. 376

3) BFH-Urteil v. 9.11.1965 I 264/62 U, BStBl III 1966 S. 383

Ist durch den Verzicht der Gläubiger ein Sanierungsgewinn entstanden, der einen Verlustabzug beseitigt hat, so ist der Sanierungsgewinn insoweit besteuert worden, wenn in den folgenden fünf Veranlagungszeiträumen steuerpflichtige Gewinne erzielt werden, die den um den Verzicht der Gläubiger gekürzten Verlustabzug übersteigen. Dann stehen die Zahlungen auf Besserungsscheine nicht mehr im Zusammenhang mit steuerfrei gebliebenen Vermögensmehrungen und sind daher als Betriebsausgaben abzugsfähig. Zahlungen auf Grund von Besserungsscheinen belasten das Ergebnis des Jahres, aus dem das Besserungsversprechen erfüllt werden muß; erst in diesem Jahr darf eine Rückstellung für die zu erbringende Leistung erfolgen ¹.

M.E. bedeutet der klare Wortlaut des § 11 Nr. 4 KStG eine sachliche Steuerbefreiung, die durch die Verrechnung des Sanierungsgewinns mit Verlusten wieder aufgehoben wird. Es ist unbefriedigend, daß die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns nur im Körperschaftsteuergesetz geregelt ist und nicht im Einkommensteuergesetz. Für die Einkommensteuer gilt m.E. noch immer die Äußerung Zitzlaffs ², daß die Rechtsprechung, um der wirtschaftlich unvertretbaren Besteuerung des Sanierungsgewinns auszuweichen, eine rechtlich unhaltbare Konstruktion gewählt und im Grunde genommen dem Gesetzgeber vorgegriffen habe. Mit der Anerkennung einer sachlichen Steuerbefreiung würde auch Klarheit in der Behandlung der Besserungsscheine eintreten: Ist der Sanierungsgewinn steuerfrei, dann ist die spätere Einlösung von Besserungsscheinen erfolgsneutral zu behandeln.

IV Schenkweiser Schuldverlaß

Im Gegensatz zur Sanierung steht der schenkweise Schuldverlaß auch im Falle reiner Betriebsschulden. Dieser

1) BFH-Urteil I 264/62 U, a.a.O., S. 383

2) Zitzlaff, Steuer und Wirtschaft 1940 Sp. 870; BFH-Urteil v. 3.12.1963 I 375/60 U, BStBl III 1964 S. 129

Bedeutet nur eine Vermögensumschichtung beim Schuldner wie beim Gläubiger ¹ .

Auflösung und Auseinandersetzung

Eine Übernahme der Gegenstände des Betriebsvermögens in das Privatvermögen der Gesellschafter ist erst dann anzunehmen, wenn die Gesellschaft ihre gewerbliche Tätigkeit tatsächlich einstellt ² .

Die Mitunternehmerschaft muß als fortbestehend betrachtet werden, wenn sie ihr Betriebsvermögen allmählich liquidiert und nach außen hin noch als Gesellschaft auftritt. Die im Abwicklungszeitraum erzielten Gewinne sind daher noch solche aus Gewerbebetrieb ohne Rücksicht auf die Dauer der Abwicklung, also nicht etwa unter keine Einkunftsart fallende Vermögensvermehrungen der früheren Gesellschafter.

Eine aufgelöste Mitunternehmerschaft ist für steuerliche Zwecke selbst dann noch als fortdauernd zu betrachten, wenn ein oder mehrere Gesellschafter Wirtschaftsgüter anlässlich der Aufgabe der Mitunternehmerschaft nicht veräußern konnten oder wollten, um dieselben bei passender Gelegenheit nach und nach zu versilbern. Eine Entnahme von Wirtschaftsgütern an-

1) RFH-Urteil v. 8.1.1936, RStB1 1936 S. 416; Littmann, 7. Aufl., Tz 397 zu §§ 4, 5 EStG

2) RFH-Urteil v. 5.8.1936 VI A 559/36, RStB1 1936 S. 1099; Lenski in: DStZ 1939 S. 467

läßlich der Auflösung des Betriebes setzt voraus, daß die von den Gesellschaftern übernommenen Wirtschaftsgüter endgültig im privaten Bereich Verwendung finden oder ihrer Art nach hätten finden können. In einem solchen Falle ist bei Eintritt der Veräußerung ein Teilvermögensvergleich zu erstellen, der den Unterschiedsertrag zwischen Veräußerungspreis und letztem Buchwert zieht ¹ .

Die Aufgabe der Mitunternehmerschaft gilt gemäß § 16 Abs. 3 EStG als Veräußerung des Gewerbebetriebs. Für die veräußerten Wirtschaftsgüter ist der Veräußerungspreis und für die im Wege der Auseinandersetzung den Mitunternehmern übergebenen Wirtschaftsgüter der gemeine Wert anzusetzen.

Gewerbsteuer

Steuergegenstand

Die Gewerbsteuer ist eine Sachsteuer, die den von den Gesellschaftern (Mitunternehmern) gemeinsam geführten Betrieb trifft. Die Bilanzbündeltheorie des Einkommensteuerrechts hat daher für das Gewerbsteuerrecht keine Gültigkeit ² .

Nach der Systematik des Gewerbsteuergesetzes ist Steuergegenstand oder Steuerobjekt, also der Tatbestand an welchen die Besteuerung anknüpft, der Gewerbebetrieb als solcher ³ .

1) BFH-Urteil v. 7.3.1957 IV 368/55 U, BStBl III 1957 S. 209, 210

2) RFH-Urteil v. 10.1.1940 VI 704/39, RStBl 1940 S. 134; BFH-Urteil v. 11.12.1956 I 194/56 U, BStBl III 1957 S. 105

3) Aufermann, Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, S. 17, 120

Als Gewerbebetrieb gilt gemäß § 2 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind¹. Damit ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, deren Zweck auf die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist, in vollem Umfang der Gewerbesteuerpflicht unterworfen, vorausgesetzt, daß sie einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG, also eine Betriebsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 StAnpG im Inland unterhält².

Den Begriff des Gewerbebetriebs definiert die höchst-richterliche Rechtsprechung dahingehend, daß es sich um "eine mit der Absicht auf Gewinnerzielung unternommene selbständige, berufsmäßige Arbeitstätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt" handeln muß³. Ob ein Gewerbebetrieb vorliegt, muß für die Gewerbesteuer nach den gleichen Grundsätzen entschieden werden wie bei der Einkommensteuer⁴.

Beginn und Ende der Gewerbesteuerpflicht

Die Gewerbesteuerpflicht der Mitunternehmerschaft beginnt gemäß Abschn. 21 GewStR 1961 in dem Zeitpunkt, in dem erstmals alle Voraussetzungen erfüllt sind, die zur Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlich sind.

- 1) Brönner S. 73; Grass/Frohnhäuser/Gmelch/Wenz, Die Prüfung der Steuerberater, 2. Aufl., S. 308
- 2) BFH-Urteil v. 1.12.1960 IV 353/60 U, BStBl III 1961 S. 65
- 3) RFH-Urteil v. 9.1.1925 I A 9/24, Slg. Bd. 15 S. 347, 351
- 4) RFH-Urteil v. 27.4.1938 VI 136/38 in: StuW Nr. 370; Brönner S. 74; RFH-Urteil v. 10.9.1941 VI 221/41, RStBl 1941 S. 772

Die Gewerbesteuerpflicht endet mit der tatsächlichen Einstellung des Betriebs, d.h. grundsätzlich mit der völligen Aufgabe jeder verbenden Tätigkeit. Die Frage der Einstellung des Betriebs darf jedoch gemäß Abschn. 22 GewStR 1961 nicht allein nach äußeren Merkmalen beurteilt werden, sondern hat auch die inneren Vorgänge zu berücksichtigen. Ist die Betriebseinstellung tatsächlich vollzogen, so kann auch die bloße Versilberung vorhandener Werte und auch die Einziehung einzelner selbständiger Forderungen aus der Zeit vor der Betriebseinstellung nicht als Fortsetzung des aufgegebenen Betriebs aufgefaßt werden.

C Besteuerungsgrundlage

Die regelmäßige Besteuerungsgrundlage ist gemäß § 6 Abs. 1 GewStG der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital.

Der Gewerbeertrag errechnet sich gemäß § 7 GewStG aus dem einkommensteuerlichen Gewinn unter Berücksichtigung der Hinzurechnungen des § 8 und der Kürzungen gemäß § 9 GewStG.

Da der Gewerbeertrag das Ergeonis einer einheitlichen gewerblichen Tätigkeit darstellt, kann er nur bei der Mitunternehmerschaft besteuert werden, bei der er erzielt wurde und nicht dort, wo er als Gewinnanteil zufließt. Daher bleiben die Erträgnisse, die einem Gewerbebetrieb aus seiner Beteiligung an einer anderen Mitunternehmerschaft zufließen, gemäß § 9 Ziff. 2 GewStG frei. Analog

werden gemäß § 8 Ziff. 8 die Anteile am Verlust einer anderen Mitunternehmerschaft wieder hinzugerechnet, soweit sie deren Gewinn gemindert haben. Abschreibungen und Verluste, die aus den Beziehungen der Mitunternehmer untereinander entstehen, die Mitunternehmerschaft als solche aber nicht betreffen, können bei Feststellung des Gewerbeertrags nicht berücksichtigt werden ¹ .

Als Gewerbekapital gilt gemäß § 12 GewStG der Einheitswert des gewerblichen Betriebs im Sinne des Bewertungsgesetzes nach Vornahme von Hinzurechnungen und Kürzungen im Sinne des § 12 Abs. 2 und 3. Dabei sind Schulden, die zum Zwecke der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft aufgenommen worden sind, stets als Dauerschulden zu behandeln, wenn wegen der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft eine Kürzung gemäß § 9 Ziff. 2 und § 12 Ziff. 3 GewStG erfolgt.

Im Gegensatz zur Einkommensteuer, die jede Vermögensänderung ergebnismäßig erfaßt, die von der ersten auf den Beginn eines Betriebes zielenden Handlung bis zur Veräußerung oder Entnahme des letzten Wirtschaftsgutes liegt, bildet nach ständiger Rechtsprechung bei der Gewerbesteuer nur der laufende Ertrag die Besteuerungsgrundlage ² . Der objektsteuerliche Charakter der Gewerbesteuer läßt mithin Vorgänge vor Beginn und nach Beendigung der werbenden Tätigkeit keinen Einfluß auf den Gewerbeertrag mehr nehmen, so daß Entstehung und Verschwinden eines Betriebes nicht Gegenstand der Gewerbeertragsteuer sind ³ .

1) Brönner S. 81

2) Entsch. des Preußischen Oberverwaltungsgerichts VIII GST 100/30 v. 6.10.1931, Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts Bd. 88 S. 53

3) RFH-Urteil v. 1.12.1937 VI 688/37, RStBl 1938 S. 356

Was für den ganzen Betrieb gilt, gilt sinngemäß auch für die Veräußerung von Personengesellschaften und von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft. Wird der Betrieb der Mitunternehmerschaft insgesamt veräußert oder ein Anteil an ihm verkauft, so ergibt sich weder bei der Gesellschaft noch bei den Mitunternehmern ein Gewerbeertrag. Die Folge dieser Rechtsprechung ist, daß bei der Veräußerung eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft, der zum Betriebsvermögen eines anderen gewerblichen Betriebs gehört, der Betrieb der Gesellschaft, die die Beteiligung eingeräumt hat, als Quelle der durch die Veräußerung erzielten Einkünfte anzusehen ist. Der Veräußerungsgewinn des Anteils an einer Mitunternehmerschaft scheidet mithin aus dem Gewerbeertrag einer beteiligten Mitunternehmerschaft aus, weil er beim Gewerbeertrag des Unternehmens, welches die Beteiligung eingeräumt hat, zu berücksichtigen wäre. Da der Veräußerungsgewinn dort nicht zum laufenden Gewinn zu zählen ist, fällt er aus der Besteuerung bei dem Einzelunternehmen oder der Mitunternehmerschaft aus, die die Beteiligung eingeräumt hat. Anders ist die Rechtslage bei der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ¹.

D Steuerschuldner

Die Gesellschafter einer als Mitunternehmerschaft zu behandelnden Gesellschaft bürgerlichen Rechts sind nach § 5 Abs. 1 GewStG ² sämtlich Steuerschuldner, und zwar

1) BFH-Urteil v. 25.5.1962 I 78/61 S. 1, StBf III 1962 S. 438

2) Rosenau-Kuhlberg, Rd. 6, S. 104

gemäß § 7 Abs. 4 StAnpG Gesamtschuldner, so daß jeder die ganze Leistung schuldet. Haftungsbeschränkungen einzelner Gesellschafter sind daher nicht möglich ¹. Der Gewerbebetrieb selbst ist nur Steuergegenstand im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG.

Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrags

Ogleich der Begriff des Gewerbebetriebs im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG der gleiche ist wie im § 15 EStG, handelt es sich dennoch bei der Veranlagung der Einkommensteuer und bei der Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrags um zwei getrennte, selbständige Verfahren. Dabei ist das Finanzamt hinsichtlich seiner Beurteilungen in dem einen Verfahren nicht an diejenigen in dem anderen gebunden.

In der einheitlichen Gewinnfeststellung werden für Zwecke der Einkommensteuer nach der Bilanzbündeltheorie die Einkünfte der einzelnen Gesellschafter aus dem Unternehmen rechtskräftig festgestellt.

Bei der Gewerbesteuer dagegen wird der Ertrag des Unternehmens in seiner Gesamtheit ermittelt. Denn gemäß § 2 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG ist der Gewerbebetrieb in seiner Gesamtheit Steuergegenstand, gleichgültig ob der Betrieb von einer Einzelperson oder von einer Personengesellschaft geführt wird. Daraus folgt, daß zwischen der Ermittlung der Einkünfte der einzelnen Mitunternehmer und der Ermittlung des Gewerbeertrags des Betriebs im ganzen ein

1) BFH-Urteil v. 2.8.1955 I 99/54 U, BStBl III 1955 S. 294

unterschiedliches Ergebnis erzielt werden kann' ¹ .

Der Grundsatz der selbständigen Ermittlung des Gewerbeertrags folgt aus § 7 GewStG. Es besteht mithin keine rechtliche Bindung, die im Verfahren bei der einheitlichen Gewinnfeststellung gemäß § 215 AO für die Zwecke der Einkommensteuer festgestellte Mitunternehmerschaft auch für die Zwecke der Gewerbesteuer gelten zu lassen. Die höchstrichterliche Rechtsprechung anerkennt zwar, daß es dem Willen des Gesetzgebers entspricht, wenn im allgemeinen der im Einkommensteuerverfahren gemäß § 215 Abs. 2 Ziff. 2 AO festgestellte Gewinn ohne neuerliche Prüfung auch für die Gewerbesteuer übernommen wird. Die Frage der Mitunternehmerschaft ist aber grundsätzlich im Gewerbesteuerverfahren selbständig zu entscheiden' ^{2,3} .

F

Unternehmenseinheit

Eine Mitunternehmerschaft kann nur dann gewerbesteuerpflichtig sein, wenn sie den Betrieb selbständig ausübt' ⁴ . Der gleiche Unternehmer kann mehrere Betriebe so führen, daß diese ganz oder teilweise wirtschaftlich in so enger Verbindung stehen, daß gewerbesteuerlich ein einheitliches Unternehmen anzunehmen ist. Handelt es sich dabei um mehrere Mitunternehmerschaften, so ist Voraussetzung für eine Unternehmensidentität die

- 1) BFH-Urteil v. 11.12.1956 I 194/56 U, BStBl III 1957 S. 106
- 2) BFH-Urteil v. 22.11.1955 I 139/54 S, BStBl III 1956 S. 4
- 3) analog für den Einzelunternehmer: BFH-Urteil v. 27.4.1961 IV 336/59 U, BStBl III 1961 S. 281
- 4) RFH-Urteil v. 10.9.1941 VI 221/41, RStBl 1941 S. 772

Gleichheit der Gesellschafter, wie sie von der höchst-
richterlichen Rechtsprechung für die Umsatzsteuer¹ ge-
fordert wird, wonach Unternehmereinheit volle Identität
der Gesellschafter bei allen in Betracht kommenden Ge-
sellschaften und gleiche Beteiligungsverhältnisse voraus-
setzt². Die Annahme einer gewerbesteuerlichen Einheit
setzt mithin nicht eine Gleichartigkeit des Gewerbe-
zweiges, sondern nur einen wirtschaftlichen, finanziellen
oder organisatorischen innerlichen Zusammenhang voraus.
Gleichzeitig muß aber Unternehmeridentität gegeben sein,
die verschiedenen Betriebstätten müssen also von dem
gleichen Unternehmer geführt werden³.

Organschaft

Eine mitunternehmerische Gesellschaft bürgerlichen Rechts
kann nicht Organ einer Einzelfirma oder einer anderen Per-
sonengesellschaft sein; denn ein Organschaftsverhältnis
liegt nur vor, wenn das Organ gegenüber seiner Oberge-
sellschaft keinen eigenen Willen besitzt⁴.

- 1) BFH-Urteil v. 12.3.1959 V 293/55 U, BStBl III
1959 S. 226
- 2) BFH-Urteil v. 5.5.1959 I 19/59 U, BStBl III
1959 S. 304
- 3) BFH-Urteil v. 1.12.1960 IV 353/60 U, BStBl III
1961 S. 66; BFH-Urteil v. 20.4.1961 IV 18/59
U, BStBl III 1961 S. 314; FG Hamburg v. 9.3.1955
I 202/53 in: DStR 1955, S. 182; Brönner S. 75
- 4) BFH-Urteil v. 5.5.1959 I 19/59 U, BStBl III
1959 S. 305; BFH-Urteil v. 25.6.1957 I 22/55
U, BStBl III 1958 S. 174

11 Unternehmerwechsel

Scheidet ein Mitunternehmer bei Fortbestehen der Gesellschaft aus, so liegt kein Unternehmerwechsel vor, weil das Unternehmen als solches Steuergegenstand ist.

Ein Gewerbebetrieb, der im ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht, gilt gemäß § 2 Abs. 5 GewStG als durch den bisherigen Unternehmer eingestellt. Er gilt als durch den anderen Unternehmer neu gegründet, es sei denn, es erfolgt eine Vereinigung mit einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb. Der Zeitpunkt eines Unternehmerwechsels gilt mithin als Zeitpunkt der Einstellung und Zeitpunkt der Neugründung eines Gewerbebetriebs.

Auch im Falle der Änderung der Rechtsform eines Unternehmens und im Falle der Gesamtrechtsnachfolge liegt ein Unternehmerwechsel vor ¹. Selbst das Einbringen eines Einzelunternehmens in eine Mitunternehmerschaft gilt auch bei unveränderter Fortführung durch die Mitunternehmerschaft als Unternehmerwechsel gemäß Abschn. 22 a GewStR 1961.

J Gewerbeverlust

Gemäß § 10 a GewStG wird der maßgebende Gewerbeertrag bei den nach § 5 EStG bilanzierenden Gewerbetreibenden gegebenenfalls um die Gewerbeverluste der vorangegangenen fünf Erhebungszeiträume gekürzt. Der Gewerbeverlust²

1) BFH-Urteil v. 9.5.1961 I 120/60 S, BStBl III 1961 S. 357

2) Brönnner, Ergz.-Bd., S. 23

ist von Amts wegen zu berücksichtigen. Seine Geltendmachung kann wie bei der Einkommensteuer nicht auf ein späteres Jahr verschoben werden¹ .

Aus der Fassung des § 10 a GewStG ergibt sich, daß das Recht des Verlustabzugs an die Person des Gewerbetreibenden geknüpft ist, der den Verlust tatsächlich erlitten hat. Weitere Voraussetzung ist, daß der Gewerbeverlustr bei dem gleichen Unternehmen entstanden ist, das ihn gemäß § 10 a GewStG berücksichtigt haben will. Insoweit die Bindung des Verlustabzugs an die Person des Unternehmers geknüpft ist, tritt der Objektcharakter der Gewerbesteuer zurück. Mit dem Objektsteuercharakter ist es aber nicht vereinbar, daß Verluste eines Unternehmens bei der Veranlagung eines anderen Unternehmens abgesetzt werden können² . Es muß mithin Gleichheit des Unternehmers - folgernd aus dem Begriff "Gewerbetreibender" im § 10 a GewStG - und des Unternehmens - folgernd aus dem Objektcharakter der Gewerbesteuer - gegeben sein³ .

Führt daher die Veränderung der den Betrieb tragenden Unternehmer zu keinem Unternehmenswechsel, so ist der Gewerbeverlustr insoweit zu berücksichtigen, als er die vor und nach der Veränderung beteiligten Unternehmer tatsächlich belastet hat. § 5 Abs. 2 GewStG, der bestimmt, daß der bisherige Unternehmer bis zum Zeitpunkt des Überganges seines Betriebes im ganzen auf einen anderen Unternehmer Steuerschuldner ist, ist auf die Frage der Steuerschuldnerschaft beschränkt. Auf den Begriff der Unternehmens- und Unternehmergleichheit sind daraus keine Schlüsse zu ziehen.

- 1) BFH-Urteil v. 9.1.1958 IV 250/57 U, BStBl III 1958 S. 134
- 2) BFH-Urteil v. 19.12.1957 IV 666/55 U, BStBl III 1958 S. 210; RFH-Urteil v. 26.8.1942 VI 236/42 RStBl 1942 S. 1024
- 3) BFH-Urteil v. 1.12.1960 IV 353/60 U, BStBl III 1961 S. 65

Bei der Umwandlung einer mitunternehmerischen Gesellschaft bürgerlichen Rechts in eine Einzelfirma wird daher der Verlustabzug nur mit dem Anteil zugelassen, mit dem der nunmehrige Einzelunternehmer als Mitunternehmer beteiligt war, weil er auch nur mit diesem Anteil tatsächlich belastet ist.

Wird eine Einzelfirma in eine Mitunternehmerschaft umgewandelt, so hat der frühere Einzelunternehmer nunmehr die Möglichkeit, seinen früheren Verlust in voller Höhe beim Gewerbeertrag der Gesellschaft zu kürzen. Denn es kommt beim Verlustabzug auf die Beteiligungsquote im Jahr der Verlustentstehung an ¹. Durch die Umwandlung tritt keine Änderung im Bestande des Unternehmens ein ^{2, 3}.

18 Vermögensteuer

Die Mitunternehmerschaft ist für die Vermögensteuer nicht Steuersubjekt und mithin als solche nicht vermögenssteuerpflichtig ⁴. Zweck dieser gesetzlichen Regelung ist es, durch direkte Zurechnung der Anteile am Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern die erheblichen Freibeträge des Vermögensteuergesetzes ⁵ für natürliche Personen zu gewähren ⁶.

§ 67 Abs. 1 Ziff. 3 Satz 2 BewG bestimmt demzufolge, daß Anteile an offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesell-

1) BFH-Urteil v. 25.11.1958 I 159/58 U, BStBl III 1959 S. 115

2) Brönnner, Ergz.-Bd., S. 140

3) BFH-Urteil v. 23.7.1958 I 139/57 U, BStBl III 1958 S. 426

4) Rosenau-Kuhlberg, Bd. 6, S. 85

5) §§ 5, 67, 68 VStG

6) Begründung zum VStG 1934, RStBl 1935 S. 182; Brönnner S. 82

schaften und ähnlichen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, Betriebsvermögen der Gesellschafter darstellen und nicht zum sonstigen Vermögen im Sinne des § 67 BewG gehören.

Ermittlung der Anteile am Einheitswert des Gewerbebetriebs

Nach § 214 Ziff. 1 AO in Verbindung mit § 56 Abs. 1 Ziff. 1 BewG wird für die als Mitunternehmerschaft zu behandelnde Gesellschaft bürgerlichen Rechts ein Einheitswert gesondert festgestellt¹. Nach § 216 Abs. 1 Ziff. 2 Satz 2 AO in Verbindung mit § 3 BewG ist im Feststellungsbescheid gleichzeitig die Verteilung des Einheitswertes auf die Mitunternehmer nach dem Verhältnis ihrer Anteile vorzunehmen.

Die Ermittlung des Werts der Anteile hat nach § 3 BewG in Verbindung mit § 11 Ziff. 5 StAnpG zu erfolgen. Danach werden die Wirtschaftsgüter, die mehreren gesamthänderisch zustehen, den Beteiligten so zugerechnet, als wären die Beteiligten nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen der Gesellschafter am Gesamthandvermögen oder nach dem Verhältnis der Beträge, die den Mitunternehmern bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würden, zu bemessen².

In erster Linie sind also die Anteile der Mitunternehmer am Gesamthandvermögen Maßstab für die Festsetzung der Bruchteile. Die Beteiligung am Liquidationserlös dagegen bedeutet nur einen Hilfsmaßstab³. Es gibt kein Wahlrecht

1) Brönner S. 84

2) BFH-Urteil v. 19.12.1958 III 54/58 U, BStBl III 1959 S. 76

3) BFH-Urteil v. 2.12.1960 III 196/57, HFR 1961 S. 93

zwischen beiden Maßstäben. Auszugehen ist von den Kapitalanteilen in der nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufgestellten Bilanz im Sinne des § 5 EStG. Ist das durch die Einheitsbewertung festgestellte Vermögen geringer als das nach der Steuerbilanz, so muß der Minderwert nach den für die Verlustverteilung maßgebenden Grundsätzen auf die Gesellschafter verteilt werden. Haben die Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts in Abweichung von § 722 BGB, wonach jeder Gesellschafter ohne Rücksicht auf die Art und die Größe seines Beitrags gleichen Anteil am Gewinn und Verlust hat, die Anwendung der §§ 120, 121, 167, 168 HGB für ihre Gewinn- und Verlustverteilung vertraglich vereinbart, so ist der Minderwert nach diesen Bestimmungen zu verteilen.

Hat ein Mitunternehmer ein negatives Kapitalkonto, so kann er bei der Ermittlung seines Gesamtvermögens nach § 73 BewG eine Ausgleichsschuld abziehen. In diesem Fall ist den Mitunternehmern mit positiven Kapitalkonten ein entsprechender Ausgleichsanspruch zuzurechnen, der auf die übrigen Mitunternehmer nach dem Verhältnis ihrer Kapitalkonten aufzuteilen ist, falls nicht § 722 zum Zuge kommt. Der Ausgleichsanspruch ist eine Kapitalforderung im Sinne des § 67 Abs. 2 und § 3 BewG.¹

Haftet einer der Gesellschafter entgegen der Regel² den Gläubigern der Gesellschaft nur beschränkt, und hat er trotzdem ein negatives Kapitalkonto, so ist bei der Aufteilung des Einheitswerts so zu verfahren, als würde der beschränkt haftende Gesellschafter unbeschränkt haften³ .

1) Brönner S. 89

2) Palandt, Anm. A 3 c zu § 714 BGB

3) BFH-Urteil v. 19.12.1958 III 54/58 U, BStBl III 1959 S. 74

Umfang des Betriebsvermögens

I Allgemeine Grundsätze

Die sich als Mitunternehmerschaft darstellende Gesellschaft bürgerlichen Rechts gehört zu den Unternehmungsformen im Sinne des § 56 Abs. 1 Ziff. 7 BewG, bei denen kraft der Rechtsform alle dazugehörenden Wirtschaftsgüter stets einen einzigen gewerblichen Betrieb bilden, vorausgesetzt, daß sich die Geschäftsleitung oder der Sitz der Gesellschaft im Inland befindet ¹.

Nach § 54 Abs. 1 BewG zählen zum Betriebsvermögen alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betrieb eines Gewerbes als Hauptzweck dient, soweit die Wirtschaftsgüter dem Betriebsinhaber gehören. Unerheblich ist es, ob die im Eigentum der Gesellschaft stehenden Wirtschaftsgüter dem Betriebe der Mitunternehmerschaft tatsächlich dienen ².

Sofern Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz aufgenommen sind und nur teilweise betrieblichen Zwecken dienen, ist bewertungsrechtlich anzunehmen, daß sie dem Betriebe der Mitunternehmerschaft als Hauptzweck dienen. Ein Wirtschaftsgut ist jedoch ohne Rücksicht auf seine bilanzmäßige Behandlung stets zum Betriebsvermögen zu rechnen, wenn es zu mehr als 50 % dem Betriebe der Mitunternehmerschaft dient ³.

1) Brönner S. 86

2) BFH-Urteil v. 8.5.1953 III 108/52 U, BStBl III 1953 S. 194

3) BFH-Urteil v. 24.2.1956 III 13/56, BStBl III 1956 S. 110

Zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehören auch alle Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines der Mitunternehmer stehen, wenn sie überwiegend dem Betriebe der Mitunternehmerschaft dienen. Das Bewertungsrecht anerkennt kein Pachtverhältnis zwischen Gesellschaft und Mitunternehmer¹.

Der Jahresgewinn einer Mitunternehmerschaft zählt solange zum Betriebsvermögen, bis er von den gewinnberechtigten Mitunternehmern tatsächlich aus der Gesellschaft entnommen worden ist². Nicht eingezahlte Einlagen sind kein Vermögen der Mitunternehmerschaft³.

Nach § 5/ Abs. 1 BewG gilt der zu einem gewerblichen Betrieb gehörige Grundbesitz, soweit er, losgelöst von seiner Zugehörigkeit zu dem gewerblichen Betrieb, entweder zum Grundvermögen gehören, oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden würde, stets als Betriebsgrundstück. Dieser Grundsatz ist auch auf einen oder mehrere Mitunternehmer anzuwenden, die der Gesellschaft ein in ihrem Eigentum stehendes Grundstück überlassen, das ganz oder zu mehr als der Hälfte seines Wertes Betriebszwecken der Mitunternehmerschaft dient. Denn steuerlich ist nicht die Mitunternehmerschaft als solche Unternehmer des Gewerbebetriebs und Betriebsinhaber, sondern jeder Gesellschafter ist Unternehmer des Betriebs⁴.

1) RFH-Urteil v. 9.3.1944 III 81/43, RStBl 1944 S. 491; BFH-Urteil v. 24.2.1956 III 13/56 U, BStBl III 1956 S. 110

2) RFH-Urteile v. 5.3.1942 III 21/42, RStBl 1942 S. 573; v. 31.3.1942 III 39/42, RStBl 1942 S. 574; Brönner S. 87

3) RFH-Urteil v. 12.11.1942 III 114/41, RStBl 1942 S. 1150; RFH-Urteil v. 21.11.1940 III 36/40, RStBl 1941 S. 93; Brönner S. 89

4) BFH-Urteil v. 24.2.1956 III 13/56 U, BStBl III 1956 S. 110; Abschn. 15, 21 Abs. 2 VStR 1960

Gemäß § 214 Ziff. 2 AO werden gesondert festgestellt die der Besteuerung zugrunde zu legenden Einheitswerte für die wirtschaftlichen Untereinheiten Betriebsgrundstücke und Mineralgewinnungsrechte, die zu einem gewerblichen Betrieb gehören, wenn diese wirtschaftlichen Untereinheiten sich entweder lediglich auf Inland erstrecken oder sich sowohl auf Inland als auch auf Ausland erstrecken und einem unbeschränkt Vermögensteuerpflichtigen gehören. Nach § 215 Abs. 1 AO werden diese Feststellungen einheitlich getroffen, wenn an dem Gegenstand mehrere beteiligt sind.

Gemäß § 216 Abs. 1 Ziff. 1 AO ist bereits im Feststellungsbescheid über ein Grundstück eine Feststellung darüber zu treffen, ob es sich um ein Betriebsgrundstück handelt, und es ist auch der Betrieb festzustellen, zu dem das Betriebsgrundstück gehört. Die gemäß § 216 Abs. 1 Ziff. 1 AO vorgeschriebene Entscheidung bedeutet für den in Betracht kommenden gewerblichen Betrieb einen vorweggenommenen Teil der Entscheidung über seinen Umfang¹.

Die gleichen Grundsätze gelten für ein zum Betrieb einer Mitunternehmerschaft gehörendes Mineralgewinnungsrecht².

Im übrigen ist die Entscheidung darüber, wie weit die wirtschaftliche Einheit reicht, grundsätzlich im Bescheid über die Feststellung des Einheitswerts für den Gewerbebetrieb zu treffen (§§ 214 Ziff. 1, 215 Abs. 1, 216 Abs. 1 Ziff. 1 AO).

1) BFH-Urteil v. 24.10.1958 III 153/58 S, BStBl III 1959 S. 2

2) BFH-Urteil III 153/58 S, a.a.O., S. 2

II Innergesellschaftliche Beziehungen

Im Verhältnis zwischen der Gesellschaft zu den Mitunternehmern gibt es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung in der Regel weder Schulden noch Darlehen. Alle Beträge, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft bekommt einschließlich seiner Entnahmen, scheiden aus dem Vermögen der Gesellschaft aus und werden Vermögen des Mitunternehmers ohne Rücksicht auf die zivilrechtliche Regelung ¹ . Umgekehrt werden alle Darlehen, die der Gesellschafter seiner Gesellschaft gibt, Eigenkapital ² .

Ausnahmsweise wird eine Schuld zwischen der Gesellschaft und einem Mitunternehmer anerkannt, wenn der Mitunternehmer oder sein Ehegatte gleichzeitig Inhaber eines Gewerbebetriebs ist, der mit der Mitunternehmerschaft im regelmäßigen Geschäftsverkehr steht. Das gleiche gilt für kurzfristige Geldbeträge, die der Gesellschafter für die Gesellschaft oder umgekehrt die Gesellschaft für den Gesellschafter ausgelegt hat. Im übrigen aber sind bewertungsrechtlich alle Sonderkonten, wie Privatkonten oder ähnliche Hilfskonten, nur als Teile des Eigenkapitals des Mitunternehmers zu betrachten und lediglich bei der Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens bei dem berechtigten Mitunternehmer zu berücksichtigen ³ .

III Betriebsschulden

Nach § 62 Abs. 1 BewG sind zur Ermittlung des Einheits-

1) Palandt, Anm. 1 zu § 707

2) RFH-Urteil v. 14.3.1940 III 275/38, RStBl 1940 S. 460; Brönner S. 89

3) Abschn. 16 Abs. 5 vStR 1960

werts eines gewerblichen Betriebs vom Rohvermögen diejenigen Schulden abzuziehen, die mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, vorausgesetzt, daß die Entstehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die das Betriebsvermögen betreffen ¹ .

Wird ein Wirtschaftsgut verpfändet, so entsteht dadurch allein noch kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Schuld und dem verpfändeten Wirtschaftsgut. Das gilt auch für die Bestellung von Grundpfandrechten. Schulden, die mit Wirtschaftsgütern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die gemäß §§ 59 und 60 BewG nicht zum Betriebsvermögen gehören, dürfen nicht berücksichtigt werden ² .

Verbindlichkeiten aus Garantieverträgen, aus Gewährleistungsverpflichtungen, aus Bürgschaften, wechselrechtlichen Haftungen usw. finden erst dann Berücksichtigung, wenn der Schuldner dafür in Anspruch genommen wird ³ . Verbindlichkeiten aus der Gewährleistung für mangelhafte Lieferungen sind jedoch insoweit abzugsfähig, als der Abnehmer seine Ansprüche bereits bis zum Bewertungsstichtage geltend gemacht hat. Der Grundsatz der Einzelbewertung gilt auch für die zu einem gewerblichen Betrieb gehörenden Schulden ⁴ . Steuerschulden können nur insoweit abgezogen werden, als sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Betrieb der Mitunternehmer-

- 1) RFH-Urteil v. 14.11.1935, RStB1 1935 S. 1465
- 2) Abschn. 26 VStR 1960
- 3) BFH-Urteil v. 8.1.1960 III 345/57 S, BStB1 III 1960 S. 83
- 4) BFH-Urteil v. 8.1.1960 III 345/57 S, BStB1 III 1960 S. 83

schaft stehen. Eine persönliche Steuerschuld eines Mitunternehmers kann auch dann nicht als betriebliche Schuld behandelt werden, wenn sie von der Gesellschaft übernommen worden ist ¹. Aus dem gleichen Grunde kann eine Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Mitunternehmerschaft selbst nach Eintritt des Pensionsfalles nicht als eine abzugsfähige Pensionsverpflichtung anerkannt werden ².

IV Wirtschaftsgüter von Ehegatten

Die Zurechnung mehrerer Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit wird nach § 24 Ziff. 1 BewG nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Wirtschaftsgüter zum Teil dem einen, zum Teil dem anderen Ehegatten gehören, wenn das Vermögen der Ehegatten gemäß § 75 Abs. 1 BewG der Zusammenrechnung unterliegt ³. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat die Rechtsgültigkeit des § 24 Ziff. 1 BewG im Hinblick auf Art. 3 GG ausdrücklich bejaht ⁴.

Daher gilt für die vermögensteuerlichen Beziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Ehegatten eines Mitunternehmers auch der Grundsatz, daß es zwischen Gesellschaft und Mitunternehmern weder Schulden noch Forderungen geben kann, vorausgesetzt, daß die Ehegatten nach § 11 Abs. 1 VStG zusammenveranlagt werden ⁵. Wenn dadurch aber die Freibeträge des § 67 Abs. 2 u. 3 BewG von den Ehegatten nicht voll ausgenutzt werden können, sind jedoch Forderungen und Schulden getrennt zu berücksichtigen, wie überein-

1) BFH-Urteil v. 22.6.1956 III 6/56 S, BStBl III 1956 S. 202

2) BFH-Urteil v. 23.1.1953 III 14/52 U, BStBl III 1953 S. 70

3) RFH-Urteil v. 20.1.1944, RStBl 1944 S. 435

4) BFH-Urteil v. 24.10.1958 III 153/58 S, BStBl III 1959 S. 2

5) RFH-Urteil v. 2.10.1941 III 117/41, RStBl 1942 S. 21

stimmende Verwaltungsanweisungen der Länder wegen der grundsätzlich noch immer bestehenden Bedenken gegen die Rechtsgültigkeit des § 24 BewG-besagen ¹ .

Wechsel von Mitunternehmern

Vollzieht sich anlässlich eines Gesellschafterwechsels eine personelle Veränderung in der Zusammensetzung der Gesellschaft, die über den Anteilsübergang hinausgeht, so verändert das bewertungsrechtliche Umfang und Aufbau des Unternehmens und führt zur Bildung einer neuen wirtschaftlichen Einheit im Sinne des § 23 Abs. 1 Ziff. 1 BewG. Es entsteht damit ein Anspruch auf eine Nachfeststellung ² . Das einem ausgeschiedenen Gesellschafter zustehende Auseinandersetzungsguthaben stellt bei der Gesellschaft eine abzugsfähige Schuld dar ³ . Das gilt auch dann, wenn der ausgeschiedene Gesellschafter sein Auseinandersetzungsguthaben erst im Laufe der Jahre ausbezahlt verlangen kann und bis zur vollständigen Tilgung seines Guthabens einem Gesellschafter ähnliche Rechte besitzt.

Enthält die dem ausscheidenden Gesellschafter zustehende Abfindung auch einen Anteil am Geschäftswert, so ist insoweit der Geschäftswert auch vermögensteuerrechtlich zu erfassen, als er auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt, nicht aber zugleich der Teil des Geschäftswerts, an dem die verbleibenden Gesellschafter schon bisher beteiligt waren. Die Zahlung an einen lästigen Gesellschafter stellt kein bewertungsfähiges Wirtschaftsgut dar. Es ist aber auch hier zu prüfen, ob in dem zugestandenen Betrag ein Anteil am Firmenwert enthalten ist. Wenn damit ein bisher nicht bewertungsfähiges Wirtschaftsgut verwirklicht wird, ist es vermögensteuerlich zu erfassen ⁴ .

- 1) Bayer. FME v.24.8.1962 - S 3107 - 1/8 - 51 721/1; NWB F 9 S. 729
- 2) OFH-Urteil v.12.11.1947, FMBl 1948 S.126; Abschn.17 Abs.2 vStR 1960
- 3) RFH-Urteil v.20.2.1936 III A 15/35, RStBl 1936 S.315; Brönner S. 584
- 4) RFH-Urteil v.18.6.1942 III 146/41, RStBl 1942 S. 884; Brönner S. 583

§ 19 Umsatzsteuer

A Das umsatzsteuerliche Rechtssubjekt

Der Umsatzsteuer als Objektsteuer ¹ unterliegen gemäß § 1 Ziff. 1 UStG "die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt" .

Für den im § 2 Abs. 1 UStG definierten Unternehmerbegriff ist es Voraussetzung, daß eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausgeübt wird. § 2 UStG stellt mit- hin nicht auf physische oder juristische Personen ab, son- dern unterwirft jedes Wirtschaftsgebilde, sofern es selb- ständig durch gewerbliche oder berufliche Lieferungen oder sonstige Leistungen sich in das Wirtschaftsleben einschal- tet, als Unternehmer der Umsatzsteuer, soweit gleichzeitig die übrigen Voraussetzungen des § 1 UStG erfüllt sind.

Damit sind auch die Mitunternehmerschaften, die nicht auf handelsrechtlichen Gesellschaftsverhältnissen beruhen, kraft der ihnen anhaftenden Unternehmereigenschaft als umsatz- steuerliche Rechtssubjekte dem Umsatzsteuerrecht unterstellt ² . Denn die steuerliche Rechtsfähigkeit (Unternehmerfähig- keit) ist nicht identisch mit der Rechtsfähigkeit des bür- gerlichen Rechts ³ .

B Leistungsvereinigung oder Leistungsaustausch

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ⁴ ist nur das eine gesellschaftliche Leistung, was die Gesellschafter

1) Aufermann, a.a.O., S. 179, 205; Krebs in: NWB, Fach 7, S. 843 ff.

2) analog HFR Nr. 1/1961 v. 20.1.1961, S. 22

3) Plückebaum-Malitzky, UStG, §§ 1 - 3, Anm. 29

4) BFH-Urteil v. 25.3.1954 V 241/53 U, BStBl III 1954 S. 162; DStZ A 1958 S. 299

nach dem Gesellschaftsvertrag zu bewirken haben, vorausgesetzt daß es nicht durch Sonderentgelte, sondern durch die Beteiligung der Mitunternehmer am Gewinn und Verlust abgegolten wird. Die Gewinne der Mitunternehmer sind mithin nicht umsatzsteuerbar.

Alle übrigen Leistungen der Gesellschafter an ihre Gesellschaft, die zu ihrer Ausführung eines einstimmigen Beschlusses der Gesellschafterversammlung nach § 709 BGB bedürfen, werden von dem einzelnen Gesellschafter als ein Auftrag der Gesellschaft ausgeführt, zielen also nicht auf eine Leistungsv e r e i n i g u n g ab. Diese zwar auch gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen sind vielmehr auf einen reinen Leistungsa u s t a u s c h mit der Gesellschaft gerichtet und unterliegen daher der Umsatzsteuer mit den von den Gesellschaftern vereinnahmten Entgelten.

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ¹ trennt mithin scharf zwischen der bestehenden Beitragspflicht und der weiteren gesellschaftlichen Verpflichtung der Mitunternehmer, entgeltliche Leistungen an die Gesellschaft zu erbringen.

Auf Grund dieser Rechtsprechung können gegebenenfalls Entgelte für Leistungen der Gesellschafter umsatzsteuerpflichtig werden, wenn sie nicht von Anfang an im Gesellschaftsvertrag durch feststehende und unabänderliche Beteiligung am Gewinn oder Verlust abgegolten werden. Ein Leistungsaustausch ist auch dann anzunehmen, wenn die Mitunternehmer Leistungen erbringen, die zwar nach einem festen zustehenden Verteilungsschlüssel berücksichtigt werden, der aber den unterschiedlichen Leistungen der Mitunternehmer entspricht. Es stehen sich dann Lieferungen und Leistungen einerseits und Entgelt andererseits gegenüber, es handelt sich aber nicht um echte, nicht steuerbare Gewinnbeteiligung. Sind mithin z.B. Gebrauchsüberlassungen als genau bezeichnete Leistungen im Gesellschafts-

1) BFH-Urteil v. 25.3.1954 V 244/53 U, BStBl III 1954 S. 162

vertrag verankert und wird dafür kein besonderes Entgelt gewährt, sondern nur eine anteilige Berücksichtigung bei der Gewinn- und Verlustverteilung von vornherein festgelegt, so handelt es sich um nicht steuerbare Gesellschaftsleistungen. Werden solche Geprachtsüberlassungen dagegen durch nachträgliche unterschiedliche Gewinnverteilung je nach Umfang der erbrachten Leistungen der einzelnen Mitunternehmer abgegolten, so handelt es sich um aus Leistungsaustausch mit der Gesellschaft entstandene Entgelte, die der Umsatzsteuer unterliegen ¹ .

C Entnahmen

Bei Entnahme von Gegenständen durch die Gesellschafter liegt ein steuerbarer Umsatz im Sinne des § 1 Ziff. 1 UStG vor.

Auch eine sonstige an die Gesellschafter erbrachte Leistung ist steuerbar, wenn darauf Gewinnansprüche der Mitunternehmer angerechnet werden. Zu den Gesellschaftsrechten der Mitunternehmer gehört auch der Anspruch auf Gewinn gemäß § 721 BGB. Die Leistung an die Mitunternehmer muß den Gewinn allerdings wirtschaftlich tatsächlich berühren und darf nicht nur ein bloßer Buchungsvorgang auf Grund der Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuerrechts sein. Umsatzsteuerrechtlich ist allein entscheidend die wirtschaftliche und tatsächliche Bedeutung der Geschäftsvorfälle. Ein Leistungsaustausch ist mithin jedes Verhalten gegenüber einem anderen, das Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs sein kann. In einer im Gesellschaftsvertrag getroffenen Vereinbarung, daß die Mitunternehmer Waren ohne Gegenleistung entnehmen können, ist daher ein echter Leistungsaustausch zu erblicken, der der Umsatzsteuer unterliegt ² .

1) Cerutti in: DStZ A 1954, S. 140

2) BFH-Urteil 23.7.1959 V 42/58 U, BStBl III 1959 S. 380

Gründung

Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ¹ ist die Einräumung von Gesellschaftsrechten gegen Entgelt seitens der neu gegründeten Mitunternehmerschaft an die ein-tretenden Gesellschafter umsatzsteuerbar. Der Vorgang fällt jedoch unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Ziff. 8 UStG, wobei es gleichgültig ist, ob die Einlage in bar oder in Sachwerten erbracht wird. Ob die Leistung des Anteils an den Gesellschafter die Voraussetzungen des § 1 UStG überhaupt erfüllt, kann nach Ansicht Plückebaum-Malitzkys dahingestellt bleiben mit Rücksicht auf die Befreiungsvorschrift des § 4 Ziff. 8 UStG und im Hinblick darauf, daß ein solcher Umsatz gemäß § 13 Abs. 1 Satz 2 UStDB nicht zum steuerbaren Gesamtumsatz gehört ².

I Einbringen durch Private

War der einbringende Gesellschafter bisher Privatmann, so ist es gleichgültig, ob er seine Einlage in Geld oder in Sachwerten leistet. Die Voraussetzungen der §§ 1, 2 UStG sind nicht erfüllt, als Gesellschafter bewirkt er keinen steuerbaren Umsatz.³

II Einbringen durch Einzelunternehmer

Ist dagegen der die Einlage leistende Gesellschafter bereits Unternehmer im Sinne des § 2 UStG, so kommt es darauf an, ob er mit dem Einbringen seiner Einlage alle Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Ziff. 1 UStG erfüllt. Es muß sich also um im Inland vollzogene Lieferungen oder sonstige Leistungen gegen Entgelt handeln, die er im Rahmen seines Unternehmens erbringt. Die Gegenleistung der Gesellschaft besteht in der Einräumung von Gesell-

1) RFH-Urteil v. 9.9.1938 V 573/37, RStBl 1938 S. 1165

2) Plückebaum-Malitzky, UStG, §§ 1 - 3, Anm.

3) Brönner S. 762; Thoma in: UStR 1955, S. 98; Lampert in: NWB, Fach 7, S. 883

schaftsrechten ¹ . Im Falle einer Sacheinlage sind mit- hin alle Voraussetzungen der §§ 1, 2 UStG erfüllt. Für die steuerbare Leistung kommen alle Steuersätze bis zur Steuer- freiheit in Betracht. Als sonstige Leistung gilt es, wenn der Gesellschafter kraft Gesellschaftsvertrags als Gesell- schaftsbeitrag ein Unterlassen einbringt, z.B. die Ausü- bung seiner bisherigen Tätigkeit in Form eines Kinobe- triebes.

Werden in eine Mitunternehmerschaft noch lose Verpflichtun- gen eingebracht (z.B. Mitarbeit), so herrscht in der Li- teratur keine einheitliche Ansicht darüber, ob eine sol- che Lieferungs- oder Leistungsverpflichtung schon eine Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts bedeutet. In der Regel wird man darin noch keinen steuerbaren Leistungsaus- tausch sehen können ² .

Erbringt der bisherige Einzelunternehmer seine Einlage in Form einer Bareinlage, so liegt selbst dann keine Lieferung oder sonstige Leistung vor, wenn der Erwerb des Gesellschaftsanteils in das Betriebsvermögen des be- stehenden Betriebes eingeht ³ .

III Einbringen eines Unternehmens im ganzen

Bringt der eintretende Gesellschafter sein bisheriges Unternehmen im ganzen in die neu gegründete Mitunterneh- merschaft ein, so findet damit eine Veräußerung des bis- herigen Geschäfts im ganzen an eine Personengesellschaft statt. Damit kommt § 85 UStDB zur Anwendung; die Steuer

1) RFH-Urteil v. 9.9.1938 V 573/37, RStBl 1938, S. 1165

2) zustimmend Plückebaum-Malitzky, UStG, §§ 1 - 3
Anm. 869, 887; anderer Ansicht: Thoma in: UStR 1955,
S. 98

3) RFH-Urteil v. 9.9.1938 V 573/37, RStBl 1938, S. 1165

beträgt gemäß § 85 Abs. 1 UStDB 1 v. H. Nicht erfüllt ist in einem solchen Falle § 85 Abs. 2 UStDB - steuerfreie Veräußerung eines Geschäfts im ganzen an Abkömmlinge, Stiefkinder oder deren Abkömmlinge - ¹ . Um die darin liegende Härte zu mildern, erließ bereits der Reichsminister der Finanzen ² einen Billigkeitserlaß, der nunmehr in der Fassung des Ersten USt-Erlasses v. 25.10.1947 ³ anzuwenden ist. Danach ist die auf den Vorgang des Einbringens in eine Personengesellschaft entfallende Umsatzsteuer den beteiligten Unternehmern auf deren Antrag ganz oder teilweise zu erlassen, wenn für die Gründung der Personengesellschaft oder für die Aufnahme neuer Gesellschafter Gründe der Familienzugehörigkeit sowie langjährige verdienstvolle Mitarbeit maßgebend sind. Ein Erlaß der Umsatzsteuer entfällt jedoch ganz oder teilweise, wenn sich aus dem Einbringen andere, wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Steuervorteile ableiten.

Der Erlaß ermöglicht es dem Unternehmer, gesondert geführte Betriebe hintereinander in die neu gegründete Personengesellschaft einzubringen und damit die Vorwegnahme der Erbfolge zu erreichen ⁴ ; denn das Einbringen kann bei oder nach der Entstehung der Gesellschaft erfolgen. Der Billigkeitserlaß ist nicht auf Familienangehörige anzuwenden, die nicht Abkömmlinge, Stiefkinder oder deren Abkömmlinge sind. Andere Familienangehörige wie Ehegatten, Eltern, Geschwister usw. können daher nur bei langjähriger verdienstvoller Mitarbeit berücksichtigt werden, soweit nicht im Einzelfall § 131 AO direkt zum Zuge kommt. Dieser engen Formulierung und Anwendung des Billigkeitserlasses ist wiederholt widersprochen worden ⁵ .

- 1) RFH-Urteil v. 3.3.1939 V 340/38, RStBl 1939, S. 530
- 2) RdF-Erlaß v. 16.12.1938, S 4100-172 III, RStBl 1938, S. 1164
- 3) StuZbl. 1947, S 389
- 4) Plückebaum-Malitzky UStG, §§ 1 - 3, Anm. 886
- 5) so Moeren in: UStR 1955, S. 163, 182; Caumanns in: DB 1956, S. 169; Stegmaier in: UStR 1957, S. 99

IV Eintritt einer Personengesellschaft

Beteiligt sich eine bereits bestehende Personengesellschaft an einer außerhandelsrechtlichen Mitunternehmergesellschaft, indem sie Gegenstände in die neue Gesellschaft gegen Erwerb von Gesellschaftsrechten einbringt, so gelten die gleichen Grundsätze wie beim Einbringen von Sacheinlagen durch einen Einzelunternehmer. Es findet ein einmaliger steuerbarer Umsatz statt. Es kommen alle Steuersätze in Betracht, im Falle des Einbringens eines in der Gliederung ihres Unternehmens gesondert geführten Betriebs im ganzen mithin auch § 85 UStDB.

V Beteiligung der Gesellschafter anderer Personengesellschaften

Beteiligen sich die Gesellschafter einer anderen Personengesellschaft an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die als Mitunternehmerschaft anzusehen ist, so liegen zwei Umsätze vor.

- a) Der erste Umsatz ist darin zu sehen, daß die vorhandene Personengesellschaft Gegenstände an ihre Gesellschafter gegen Aufgabe von Gesellschaftsrechten verabfolgt. Das Entgelt der veräußernden Personengesellschaft ist in der Aufgabe von Gesellschaftsrechten seitens der empfangenden Gesellschafter zu sehen. Es kommen dafür die auf die Gegenstände entfallenden üblichen Steuersätze in Betracht.

Ist der empfangende Gesellschafter gleichzeitig noch Unternehmer, so schalten auch alle übrigen Steuersätze bis zur Steuerfreiheit ein mit der Ausnahme, daß § 85 UStDB nicht angewendet werden kann, weil die Veräußerung nicht nur an einen Abnehmer erfolgt.

- b) Der zweite Umsatz ist darin zu sehen, daß die Gesellschafter Gegenstände gegen Erwerb von Gesellschaftsrechten in die mitunternehmerische Gesell-

schaft bürgerlichen Rechts einbringen. Als Gesellschafter sind sie Nichtunternehmer und erbringen daher keinen steuerbaren Umsatz. Be-sitzen die Gesellschafter jedoch aus anderen Gründen die Unternehmereigenschaft des § 2 UStG, so bedeutet das Einbringen von Gegen-ständen gegen Gewährung von Gesellschafts-rechten einen steuerbaren Umsatz mit der Folge, daß alle Steuersätze mit Ausnahme des § 85 UStDB angewendet werden können.

VI Unternehmereinheit

Wird eine außerhandelsrechtliche Mitunternehmerschaft von den Gesellschaftern einer anderen Personengesell-schaft gegründet, so kann der Tatbestand der Unternehme-rereinheit gegeben sein.¹

Umsätze zwischen der bisherigen Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern sowie zwischen den Gesellschaftern und ihrer neuen Mitunternehmerschaft gelten dann als nicht steuerbare innerbetriebliche Vorgänge (Innenumsätze) ² .

Nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ³ und des Bundesfinanzhofs ⁴ liegt Unternehmereinheit zwischen mehreren Gesellschaften vor, wenn

1. an allen Gesellschaften dieselben Personen be-teiligt sind,
2. das Verhältnis ihrer Beteiligung bei allen Ge-sellschaften das gleiche ist,
3. bei allen Gesellschaften eine einheitliche Willensbildung gewährleistet ist.

1) Brönner, Ergz.-Bd., S. 24; Ringleb in: NWB, Fach 7, S. 965

2) RFH-Urteil v. 11.10.1940 V 202/39, RStBl 1940, S. 982

3) RFH-Urteile v. 26.9.1927 V A 417/27, Slg.Bd. 22, S. 69; v. 22.2.1930 V 664/29, Mrozek-Kartei, UStG 1926 Rechtsspr. 179 zu § 1 Nr. 1; v. 17.10.1930 V A 95/30, StuW 1931 Bd. 2 Nr. 236; v. 8.6.1934 VA 581/33, Slg.Bd. 36 S. 214, RStBl 1934 S. 1486

4) BFH-Urteil v. 15.12.1960 V 261/58 U, BStBl III 1961, S. 149

Der Begriff der Unternehmereinheit wird aus § 2 Abs. 1 S. 2 UStG gefolgert, wonach das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers umfaßt. Es besteht mithin nicht nur objektiv hinsichtlich der Zusammenzählung der Umsätze der einzelnen Betriebe eines Unternehmers umsatzsteuerlich eine Einheit, sondern auch subjektiv mit Bezug auf den Unternehmer selbst ¹ .

Sind diese Voraussetzungen gegeben und sind die zwei oder mehreren Personengesellschaften einander nicht über- und untergeordnet, sondern nebengeordnet, so ist Alleinunternehmer der Gesellschaften die in den Personengesellschaften zusammengeschlossene Personengruppe, deren Unternehmen die von ihr betriebenen Gesellschaften sind. Das umsatzsteuerliche Unternehmen stellt dann ein wirtschaftliches Gebilde dar, das in mehrere bürgerlich-rechtlich verselbständigte Abteilungen zerlegt ist ² . Die bei allen Personengesellschaften gleiche und durch die genannten besonderen Merkmale genau gekennzeichnete Personengruppe betätigt sich durch die einzelnen Betriebe wirtschaftlich als Unternehmer und tritt nach außen in Erscheinung.

Daß das Auftreten nach außen unter verschiedenen Firmennamen erfolgt, ist nicht anders zu beurteilen, als wenn ein Einzelunternehmer mehrere selbständige Betriebe unter verschiedenen Firmenbezeichnungen führt ³ . Da die einzelnen Mitunternehmerschaften in diesem Falle umsatzsteuerrechtlich unselbständige Teile eines Unternehmens sind, ist die Personengruppe als Unternehmer nach § 9 UStG Steuerschuldner und hat die Verpflichtung, Voranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen für das gesamte Unternehmen abzugeben und die entsprechenden Zahlungen zu leisten. Zur Erfüllung ihrer Aufgaben hat sie einen Bevollmächtigten im Inland zu benennen gemäß § 105 Abs. 3 AO.

- 1) BFH-Urteil v. 15.6.1951 II 36/50 U, BStBl III 1951, S. 215
- 2) RFH-Urteile v. 11.10.1940 V 202/39, RStBl 1940, S. 982; v. 19.12.1941 V 68/41, RStBl 1942, S. 383
- 3) BFH-Urteil v. 8.2.1955 V 162/52 S, BStBl III 1955, S. 114

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ¹ sieht als Beteiligung das gesamte Verhältnis des Mitunternehmers zur Gesellschaft und zu den anderen Mitunternehmern an. Die durch verschieden hohe Entnahmen eintretenden Verlagerungen wirken sich nach der Ansicht des Bundesfinanzhofs "kaum jemals auf die Verteilung der Anteilsrechte" aus. Die Voraussetzungen für die Annahme einer Unternehmereinheit werden daher dann nicht mehr erfüllt sein, wenn im Einzelfall die jeweilige Höhe des Kapitalkontos die Anteilsrechte allein bestimmt und die Kapitalkonten bei den einzelnen Mitunternehmern verschieden hoch sind ² .

Die volle Identität der beteiligten Personen, das gleiche Verhältnis der Beteiligung und die einheitliche Willensbildung sind als unabdingbare Voraussetzungen für eine Unternehmereinheit keiner besonderen wirtschaftlichen Betrachtungsweise mehr zugänglich, sondern einem strengen Beurteilungsmaßstab unterworfen ³ . Die genannten Voraussetzungen müssen daher in bezug auf die den Mitunternehmerschaften angehörenden Einzelpersonen vorliegen. Es genügt mithin nicht, wenn Personengruppen oder Familienstämme an den Gesellschaften im gleichen Verhältnis beteiligt sind ⁴ . Die Identität der Gesellschaft ist daher auch nicht gewahrt, wenn an einer Mitunternehmerschaft der Ehemann, an der anderen die Ehefrau - wenn auch im gleichen Beteiligungsverhältnis - beteiligt ist ⁵ .

- 1) BFH-Urteil v. 8.2.1955 V 162/52 S, BStBl III 1955, S. 115
- 2) BFH-Urteil v. 8.2.1955 V 162/52 S, a.a.O.
- 3) BFH-Urteil v. 12.3.1959 V 293/55 U, BStBl III 1959, S. 226
- 4) BFH-Urteil v. 15.12.1960 V 261/58 U, BStBl III 1961, S. 149
- 5) BFH-Urteil v. 12.3.1959 V 293/55 U, BStBl III 1959, S. 226

VII Gründung mit einem Teil des Betriebsvermögens einer anderen Personengesellschaft.

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts kann auch dadurch gegründet werden, daß die bisherigen Gesellschafter einer anderen Personengesellschaft aus ihrem bisherigen Gesamthandsvermögen Teile ausgliedern und diese ohne Änderung der Kapital- und Gewinnbeteiligung in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts weiterführen. Es ist dann davon auszugehen, daß das ausgegliederte Betriebsvermögen unmittelbar auf die neue Gesellschaft bürgerlichen Rechts übergeht, die ihrerseits den Gesellschaftern die Gesellschaftsanteile gewährt. Damit vollzieht sich zwischen der bisherigen Gesamthandsgemeinschaft und der neu gegründeten Gesellschaft bürgerlichen Rechts nur ein steuerbarer Leistungsaustausch ¹. Gegen Hingabe von bisherigem Gesellschaftsvermögen erhalten die Gesellschafter Gesellschaftsanteile. Für die steuerbaren Leistungen können alle Steuersätze bis zur Steuerfreiheit in Betracht kommen.

Die Übertragung des ausgegliederten Gesamthandeigentums auf die Gesellschaft bürgerlichen Rechts vollzieht sich noch außerhalb der Grenzen eines einheitlichen Unternehmens ². Ist durch das Einbringen Unternehmereinheit entstanden, so sollen die Übertragungen keine innerbetrieblichen Vorgänge darstellen, sondern steuerbare Leistungen, weil sie erst das Entstehen der neuen Gesellschaft, also der Unternehmereinheit, bezweckten und herbeiführten ³.

E Umwandlung

Beschließt eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts ihre Umwandlung in eine andere Personengesellschaft (OHG, KG),

1) DStZ A 1960, S. 36

2) Hartmann-Metzenmacher, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 5. Aufl., E 92 zu § 1 Ziff. 1 UStG

3) BFH-Urteil v. 13.6.1958 V 51/57 StRK § 1 Ziff. 1 UStG R 99

so handelt es sich um einen nicht steuerbaren Vorgang. Das gilt selbst dann, wenn im Zuge der Umwandlung gleichzeitig die Aufnahme neuer Gesellschafter (Kommanditisten) stattfindet ¹ .

Einlagenerhöhung

Die Einlagenerhöhung während des Bestehens einer Mitunternehmerschaft führt zu keiner Änderung des Rechtsgründers, so daß sich keine Veränderungen gegenüber dem Gründungsvorgang ereignet. Bei den einbringenden Gesellschaftern gelten die gleichen Grundsätze wie beim Einbringen bei Gründung einer Mitunternehmerschaft ² .

Einlagenherabsetzung

Die Einlagenherabsetzung ist keine Änderung der umsatzsteuerlichen Rechtspersönlichkeit der Mitunternehmerschaft. Übernehmen die Gesellschafter Sachwerte, so entsteht Umsatzsteuerpflicht mit der Möglichkeit der Geltendmachung aller Steuersätze bis zur Steuerfreiheit bei Vorliegen sämtlicher übrigen Voraussetzungen der §§ 1, 2 UStG.

Eintritt neuer Gesellschafter

Der Eintritt neuer Gesellschafter in eine bestehende außerhandelsrechtliche Mitunternehmerschaft bedeutet steuerrechtlich nur deren Umbildung. Es findet keine Umwandlung oder Neugründung statt, die die umsatzsteuerliche Rechtspersönlichkeit ändert. Diese Umbildung stellt keinen steuerbaren Vorgang im Sinne des § 1 UStG dar.

1) Urteil des FG München vom 25.10.1956 EFG 1957, S.260 rkr; Plückebaum-Malitzky, UStG §§ 1 - 3, Anm. 919; DStZ A 1960, S. 36

2) RFH-Urteil v. 9.9.1938 V 573/37, RStBl 1938, S.1165

Die von den neuen Gesellschaftern eingebrachten Gegenstände sind gegebenenfalls gemäß §§ 1, 2 UStG umsatzsteuerpflichtig, soweit nicht Befreiungsvorschriften einschalten. Es gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Gründung einer Mitunternehmerschaft.

J Ausscheiden von Gesellschaftern

I Mitunternehmerschaften mit drei und mehr Gesellschaftern

Der Ausscheidende verzichtet entweder gegen Abfindung auf seine Gesellschaftsrechte, die damit den verbleibenden Gesellschaftern anwachsen, oder er tritt seinen Gesellschaftsanteil an einen neu eintretenden Gesellschafter ab.

Der Ausscheidende erfüllt in seiner Gesellschafterstellung nicht die Voraussetzungen der §§ 1, 2 UStG, es liegt kein steuerbarer Umsatz vor. Ist der Ausscheidende jedoch außerhalb der Gesellschaft noch Unternehmer, so ist die Abtretung seines Gesellschaftsanteils an den neu eintretenden Gesellschafter gemäß § 4, Ziff. 8 UStG umsatzsteuerfrei, ohne daß dieser Umsatz nach § 13 Abs. 1 Satz 2 UStDB zum Gesamtumsatz gehört.

Begleitet die Mitunternehmerschaft das Auseinandersetzungsguthaben in Form von Sachwerten, so liegt ein steuerbarer Umsatz für die Lieferung von Gegenständen gegen Aufgabe von Gesellschaftsrechten vor. Es kommen alle Steuersätze einschließlich der Steuerbefreiungen in Betracht, auch schaltet § 85 UStDB ein, wenn die Abfindung an den ausscheidenden Gesellschafter in Form eines in der Gliederung des Unternehmens bisher gesondert geführten Betriebs gewährt wird ¹. Ist der Wert der empfangenen

1) RFH-Urteile v. 23.10.1931, RStBl 1932, S. 375, und v. 18.3.1932, RStBl 1932, S. 308 (- Nr. V A 518/31 u. Nr. V A 974/31 -)

Sachwerte höher als der Gesellschaftsanteil des Ausgeschiedenen, so ist seine Zuzahlung dem steuerpflichtigen Entgelt der Gesellschaft zuzurechnen gemäß § 5 Abs. 1 UStG.

Durch das Ausscheiden von Gesellschaftern wird die umsatzsteuerliche Rechtspersönlichkeit der Mitunternehmerschaft nicht berührt ¹. Es handelt sich dabei nur um einen nicht steuerbaren gesellschaftsrechtlichen Vorfall, der nur die Herrschaftsbefugnisse in der Gesellschaft ändert. Es ist dabei gleichgültig, ob der Anteil des Ausscheidenden den verbleibenden Gesellschaftern anwächst oder ob an die Stelle des Ausscheidenden ein neuer Gesellschafter tritt.

II Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters

In ständiger Rechtsprechung ² hat der Reichsfinanzhof den Grundsatz entwickelt, daß beim Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters einer zweigliederigen OHG und bei Fortführung derselben durch den verbleibenden Gesellschafter eine Vereinigung der Rechte am Betriebsvermögen in der Hand des verbleibenden Teilhabers eintritt, die keine Umsatzsteuerpflicht auslöst. Diese Rechtsfolge stützt sich auf § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB in Verbindung mit § 105 Abs. 2 HGB, wonach sich die Anwachsung des Gesellschaftsanteils des Ausscheidenden bei dem Verbleibenden vollzieht. In Anwendung der ständigen Rechtsprechung des Reichsgerichts ³ hat der Reichsfinanzhof diesen Grundsatz auch beim Ausscheiden des vorletzten OHG-Gesellschafters dann für anwendbar er-

- 1) RFH-Urteil v. 18.1.1935 V A 5/34, RStBl 1935, S. 637
- 2) vgl. insbesondere RFH-Urteile v. 18.1.1935 V A 5/34, RStBl 1935 S. 637, und v. 28.9.1944 V 145/41, RStBl 1945 S. 28
- 3) vgl. RGZ Bd. 60 S. 155, Bd. 65 S. 227, Bd. 68 S. 410, Bd. 136. S. 97

klart, wenn die Gesellschaft als solche nicht bestehen bleibt.

Die gleichen Grundsätze finden auf die gewerblich tätige Gesellschaft bürgerlichen Rechts Anwendung ¹ . Denn eine Ein-Mann-Gesellschaft bürgerlichen Rechts gibt es nicht. Auch hier leistet der kraft Gesellschaftsvertrags verbleibende bisherige Mitunternehmer für den Erwerb des Betriebsvermögens des Ausscheidenden kein Entgelt. Durch die Anwachsung des Gesellschaftsanteils des ausscheidenden vorletzten Gesellschafters gemäß § 738 Abs. 1 BGB erlischt sein Gesellschaftsanteil kraft Gesetzes zwangsläufig ² . Der verbleibende Gesellschafter verzichtet mithin nicht auf sein Gesellschaftsrecht. Zwischen der Gesellschaft und dem letzten, verbleibenden Gesellschafter vollzieht sich kein Leistungsaustausch ³ .

Indem aus einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts eine Einzelfirma wird, ändert sich nur die Rechtsform ⁴ , nicht aber die wirtschaftliche Struktur und der wesentliche Inhalt des Unternehmens, vorausgesetzt daß es ganz oder im wesentlichen unverändert von dem früheren, nunmehr zum Alleininhaber gewordenen Mitgesellschafter fortgeführt wird ⁵ . Für die Annahme einer gänzlichen oder im wesentlichen unveränderten Fortführung des bisherigen Unternehmens ist es nicht notwendig, daß der nunmehrige Alleininhaber das Betriebsvermögen völlig unverändert behält. Der ausscheidende Gesellschafter kann vielmehr in kleinerem oder größerem Umfange Gegenstände des Betriebsvermögens, wie Teile des Warenlagers, überzählig

- 1) FG München v. 30.9.1954 II 75/54, EFG 1955 S. 317; BFH-Urteil v. 26.4.1955 V 278/54 nicht veröffentlicht; Brönnner S. 585
- 2) BGH 32, 307, Palandt, Anm. 1 zu § 738, Anm. 1 zu § 736 BGB
- 3) RFH-Urteile v. 22.2.1935 V A 306/34, RStBl 1935 S. 877; v. 28.9.1944 V 145/41, RStBl 1945 S. 28
- 4) DStZ 1955 S. 180
- 5) BFH-Urteil v. 17.11.1960 V 170/58 U, RStBl III 1961 S. 87

gewordene Maschinen oder Grundstücke, in Anrechnung auf sein Auseinandersetzungsgutnaben gemäß § 738 Abs. 1 BGB erhalten. Voraussetzung dafür ist jedoch, daß es sich nicht um die Übereignung von Gegenständen handelt, die bisher die Grundlage des Unternehmens bildeten, so daß durch deren Wegfall Struktur, Wesen und Inhalt des Unternehmens verändert werden.

Die vom nunmehrigen Alleinunternehmer an den ausscheidenden Gesellschafter erbrachten Leistungen sind als Bargeldumsatzsteuerfrei gemäß § 4 Ziff. 8 UStG. Insoweit der ausscheidende Gesellschafter mit Gegenständen des Betriebsvermögens abgefunden wird, tritt Umsatzsteuerpflicht ein, falls nicht Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften zum Zuge kommen.

Die gleiche Regelung gilt, wenn aus einer Mitunternehmerschaft, die noch aus drei Gesellschaftern besteht, zwei Gesellschafter gleichzeitig ausscheiden und der verbleibende damit zum Einzelunternehmer wird ¹ .

Auch eine alsbaldige Verpachtung des Unternehmens durch den nunmehrigen Einzelunternehmer dürfte als Fortführung des Unternehmens anzusehen sein. Bestand bei der Anschaffung die Absicht der Fortführung des Unternehmens, so kann auch ein künftiger Verkauf des Unternehmens auf die Anwendung dieser Grundsätze keinen Einfluß haben ² .

Findet mit dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters nicht nur die mitunternehmerische Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Rechtsgebilde, sondern auch das Unter-

1) Plückerbaum-Malitzky, UStG, Anm. 897 zu §§ 1 - 3

2) Rundverfügung der OFD Kiel v. 25.9.1959 S. 4100 A, der sich der BdF angeschlossen hat

nehmen als solches in seinem wirtschaftlichen Bestand sein Ende, so sind die vom Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung entwickelten Grundsätze über die Auflösung anzuwenden ¹ .

Die Übertragung des Gesellschaftsvermögens an die einzelnen Gesellschafter ist dann wie der Verkauf des Gesamtunternehmens an einen oder mehrere Käufer oder wie der allmähliche Ausverkauf des Gesellschaftsvermögens an Dritte zu behandeln. Das Entgelt für das von den Gesellschaftern empfangene Betriebsvermögen besteht in deren Verzicht auf die Gesellschaftsrechte.

Führen also die bisherigen Gesellschafter Teile des Unternehmens weiter, die ihnen im Zuge der Abwicklung durch Realteilung zugefallen sind, so handelt es sich nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich um neue Unternehmen. Das gilt auch, wenn eine Gesellschaft durch Vertrag oder Vergleich die Auseinandersetzung zwischen den Gesellschaftern dergestalt vereinbart, daß diese zwei in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführte, je für sich lebensfähige Betriebe übernehmen.

Es entsteht Umsatzsteuerpflicht der Gesellschaft, während die Gesellschafter nach § 4 Ziff. 8 umsatzsteuerfrei bleiben ² .

Auflösung

Die Auflösung einer Mitunternehmerschaft stellt den letzten Akt ihrer gewerblichen Tätigkeit dar.

- 1) BFH-Urteil v. 17.11.1960 V 170/58 U, BStBl III 1961 S. 87; BFH-Urteil v. 7.10.1952 V A 30/52, RStBl 1953 S. 288
- 2) BFH-Urteil v. 17.11.1960 V 170/58 U, BStBl III 1961 S. 87

Die Unternehmereigenschaft der Mitunterneumerschaft endet nicht mit der Beschlußfassung über die Auflösung, sondern erst mit der vollständigen Verteilung des Gesellschaftsvermögens.

Liquidiert die Gesellschaft durch allmählichen Ausverkauf, so sind die vereinnahmten Entgelte zu versteuern¹. Wird das Unternehmen im ganzen veräußert, so ist § 85 UStG anwendbar. Die einschließende Gelb ausschüttung an die Gesellschafter ist nicht steuerbar. Eine an Stelle der Liquidation durchgeführte unmittelbare Aufteilung des Betriebsvermögens auf die früheren Gesellschafter führt ebenfalls zur Umsatzsteuerpflicht. Ohne Einfluß ist dabei, daß die Gesellschafter die empfangenen Betriebsvermögensteile evtl. unmittelbar in ein neues Unternehmen einbringen.

Die Gesellschaft erhält als Entgelt die Rückgabe ihrer Gesellschaftsanteile. Der Wert dieses Entgelts bemisst sich nach dem Gesamtvermögen der Gesellschaft. Zu den steuerpflichtigen, den Gesellschaftern übergebenen Gegenständen gehören auch die bei der Gesellschaft gemäß § 11 Ziff. 4 StAnpG im Eigenbesitz gewesenen Gegenstände. Besteuerungsmakstab ist der gemeine Wert der empfangenen Gegenstände im Zeitpunkt der Übergabe, also nicht ohne weiteres deren letzter Bilanzansatz². Auch die Übernahme der Passiven der aufgelösten Gesellschaft durch die Gesellschafter kann Entgelt sein.

- 1) Plückebaum-Malitzky, UStG, Anm. 903 zu §§ 1 - 3
- 2) Plückebaum-Malitzky, UStG, Anm. 903 zu §§ 1 - 3

Abschnitt 2

Besonderheiten in der Besteuerung der Arbeitsgemeinschaften, atypischen stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung, Treuhandverhältnisse, faktischen Gesellschaft und Familiengesellschaft

Für die übrigen außerhandelsrechtlichen Formen von Mitunternehmerschaften gelten steuerrechtlich ebenfalls grundsätzlich die für die offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft ergangenen Entscheidungen, wie sie für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts zur Darstellung gelangten. Aus der unterschiedlichen zivilrechtlichen Struktur der einzelnen Formen folgt jedoch in gewissem Umfang eine differenzierte steuerrechtliche Behandlung gegenüber den allgemeinen Grundsätzen. Im Folgenden werden diese steuerlichen Besonderheiten untersucht.

§ 20 Arbeitsgemeinschaften

A Einkommensteuer

Soweit eine Arbeitsgemeinschaft als Mitunternehmerschaft anzuerkennen ist, werden die Gewinne, bzw. Verluste der einzelnen Mitunternehmer gemäß § 215 AO als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt¹. Die Tatsache, daß der jeweilige Anteil der einzelnen Mitunternehmer an der Arbeitsgemeinschaft zum Betriebsvermögen der Mitunternehmer gehört, ändert daran nichts².

Liegt nur eine reine Innengesellschaft vor, so sind die Geschäfte der einzelnen Partner als unmittelbare Geschäfte der angeschlossenen Unternehmer anzusehen und in deren Buchführung direkt auszuweisen³.

1) RdF-Erl. v. 6.8.1941 L 1400 - 139 - III, nicht veröffentlicht

2) RFH-Urteil v. 25.4.1933 VI A 1163/32, RStBl 1933 S. 955

3) Brönnner S. 279

Gewerbsteuer

Die Gewerbesteuerpflicht richtet sich gemäß § 2 GewStG allein nach dem Vorhandensein eines selbständigen Gewerbebetriebs, was für die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer einheitlich zu beurteilen ist.

Soweit Arbeitsgemeinschaften nur einen Ausfluß der eigenen gewerblichen Tätigkeit der ihr angeschlossenen Mitgliedsfirmen bilden und daher kein fortgesetzter, auf Wiederholungsabsicht beruhender enger Zusammenschluß vorhanden ist, gelten sie nicht als selbständige Unternehmen, die der Gewerbesteuerpflicht unterliegen¹. Der den einzelnen Mitgliedsfirmen zufließende anteilige Gewinn der Arbeitsgemeinschaft stellt bei diesen unmittelbaren Gewinn aus Gewerbebetrieb dar. Tritt die Arbeitsgemeinschaft aber nach außen im eigenen Namen auf, so ist sie ohne Rücksicht auf die Dauer ihres Bestehens sowie ohne Rücksicht auf die Anzahl der beteiligten Unternehmer und der zur Ausführung kommenden Aufträge als eine gewerbesteuerpflichtige Unternehmergemeinschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG anzusehen^{2, 3}.

Vermögensteuer

Bei Arbeitsgemeinschaften, die als Mitunternehmerschaften anzusehen sind, ist eine einheitliche Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens gemäß § 215 AO durchzuführen, es gelten die allgemeinen Grundsätze über die Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

Bei Innengesellschaften dagegen sind die Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen der einzelnen Mitglieder direkt zuzurechnen.

1) RFH-Urteil v. 7.10.1942 VI 217/42, RStBl 1942 S. 1044

2) BFH-Urteil v. 23.2.1961 IV 313/59 U, BStBl III 1961 S. 194

3) Burhoff in: NWB, Fach 5, S. 421

D Umsatzsteuer

I Allgemeine Grundsätze

Arbeitsgemeinschaften als Mitunternehmerschaften, also Konstruktionen, gerichtet auf dauernde Gemeinschaftsarbeit, können nicht die umsatzsteuerliche Sonderregelung des § 50 a UStDB in Anspruch nehmen. Sie unterliegen vielmehr als umsatzsteuerliche Rechtssubjekte im vollen Umfang der Umsatzsteuer.

Echte, nicht steuerbare Gesellschafterleistungen liegen vor, wenn die Gesellschafter nur die im Gesellschaftsvertrag nach Art und Umfang vereinbarten Leistungen an ihre Gesellschaft bewirken, ohne daß diese durch Sonderentgelte abgegolten werden. Die im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Leistungen müssen allein durch eine feststehende Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten sein ¹. Haben also die in einer Arbeitsgemeinschaft verbundenen Partner im Vertrag vereinbart, Arbeitsgeräte, Bauhilfe- und Betriebsstoffe nach dem Verhältnis ihrer Beteiligung zur Verfügung zu stellen, so ist darin eine echte nicht steuerbare Gesellschafterleistung zu erblicken. Es kann dabei auch vereinbart werden, daß insoweit von der Arbeitsgemeinschaft ein Entgelt an die Mitglieder zu entrichten ist, als das Leistungsverhältnis das Beteiligungsverhältnis überschreitet. Dieser Spitzenbetrag für die Mehrleistung ist dann umsatzsteuerlich als Entgelt für Sonderleistungen der Gesellschafter zu betrachten und damit zu versteuern ². Überschreitet das Maß der Gewinnbeteiligung wesentlich den Rahmen dessen, was für die gleiche Leistung Nichtmitglieder beanspruchen würden, so könnte ein Fall des § 6

1) Hartmann-Metzenmacher, 5. Aufl., Erläuterungen 124, 125 zu § 1 Ziff. 1 UStG; Cerutti in: DStZ A 1954, S. 139.

2) Urteil des FG München v. 11.5.1956, EFG 1956, S. 405, bestätigt durch BFH-Urteil v. 28.8.1958 V 261/56

StAnpG vorliegen und somit Umsatzsteuerpflicht aus-
gelöst werden.

II Kostenlose Beistellung als Gesellschafterleistung

Arbeitsgemeinschaften vereinbaren zuweilen in ihren Ver-
trägen die Gebrauchsüberlassung von Baumaschinen und
anderen benötigten Baugeräten **k o s t e n l o s** als
sogenannte Gesellschafterbeiträge¹. Diese Dienstlei-
stung wird von den Baufirmen statistisch festgehalten
und der Arbeitsgemeinschaft monatlich mitgeteilt, worauf-
hin ein Gewinn-Voraus überwiesen wird.

In diesen Fällen kann keine nicht steuerbare Gesellschaf-
terleistung erblickt werden. Die Tatsache, daß hier die
Gerätestellung vor Verteilung des Gewinns bzw. Verlustes
nach ihrem tatsächlichen Umfang ausgeglichen wird, ver-
hindert die Annahme einer echten nicht steuerbaren Gesell-
schafterleistung.²

III Arbeitskräfteabstellung als Gesellschaftsbeitrag

Stellt einer der Gesellschafter einer nicht unter § 50 a
UStDB fallenden Arbeitsgemeinschaft Arbeitskräfte derge-
stalt zur Verfügung, daß das Arbeitsverhältnis zu ihm
(Stammfirma) nicht völlig gelöst wird, so ist die Ent-
scheidung, ob es sich dabei um einen nicht steuerbaren
Gesellschafterbeitrag oder um eine sonstige Leistung
handelt, von Folgendem abhängig.

Zahlt die Arbeitsgemeinschaft der Stammfirma für die Ab-
stellung der Arbeitskräfte ein Entgelt, so ist darin ein
Leistungsaustausch zu erblicken. Zum Entgelt der Stamm-
firma gehören dann besondere Vergütungen für die Über-
lassung der Arbeitskräfte, für ausgeführte Lohnberech-
nungen u. ä. sowie der von der Arbeitsgemeinschaft

- 1) OFD Düsseldorf v. 21.4.1960 S 4100 A - St 61 a
- 2) Cerutti in: DStZ A 1954, S. 139 ff.; Stein in:
StW 1951, Nr. 12, S. 204 ff.

gezahlte Lohnersatz 1 .

Werden dagegen die Arbeitskräfte von ihrer Stammfirma in Übereinstimmung mit § 2 der Rahmentarifverträge für das Baugewerbe mit ihrem Einverständnis zur Arbeitsleistung in der Arbeitsgemeinschaft beurlaubt, so treten sie mit der Arbeitsaufnahme in ein Arbeitsverhältnis zur Arbeitsgemeinschaft. Ihr bisheriges Arbeitsverhältnis bei der Stammfirma ruht. Den Arbeitnehmern stehen die gleichen tariflichen Ansprüche an die Arbeitsgemeinschaft zu, die sie bisher ihrem Stammbetrieb gegenüber hatten. Nach Beendigung des vorübergehenden Arbeitsverhältnisses bei der Arbeitsgemeinschaft treten sie zur Stammfirma zurück, wo ihr bisheriges Arbeitsverhältnis im alten Umfange wieder auflebt. Die in diesem Fall von der Arbeitsgemeinschaft unmittelbar gezahlten Löhne und sonstigen Vergütungen sind daher Kosten der Arbeitsgemeinschaft und kein Entgelt ihres Gesellschafters. Die Stammfirma (Gesellschafter) wird auch durch die Lohnzahlung seitens der Arbeitsgemeinschaft an ihre beurlaubten Arbeitnehmer nicht etwa von einer Verpflichtung befreit, da Tarifansprüche gegen die Stammfirma während dieser Zeit nicht bestehen. Zwischen Gesellschafter und Arbeitsgemeinschaft findet mithin kein Leistungsaustausch statt, sondern es handelt sich um einen echten nicht steuerbaren Gesellschafterbeitrag. Der gleiche Standpunkt wird gelten müssen, wenn die Arbeitsgemeinschaft ihrem Gesellschafter für die Tatsache der Abstellung einen zusätzlichen Betrag vergütet, der außerhalb der Tarifbestimmungen liegt und nicht den Arbeitnehmern zugutekommt, sondern lediglich à fond perdu gezahlt wird. Es ist dann nur der gezahlte Sonderbetrag als sonstige Leistung zu versteuern, nicht aber sind die den Arbeitnehmern von der Arbeitsgemeinschaft gezahlten Tariflöhne in die Besteuerung einzubeziehen.

1) BFH-Urteil v. 25.3.1954 V 241/53 U, BStBl III 1954. S. 162

Die atypische stille Gesellschaft

Einkommensteuer

Der Gewinnanteil des atypischen stillen Gesellschafters, seine Gehälter, Zinsen, Mieten, Pachten u.ä., die er von dem Inhaber des Betriebes erhalten hat, sind gemäß § 15 Ziff. 2 EStG Teile des Gewinns der Gesellschaft und nicht bei dieser als Betriebsausgaben abzugsfähig¹. Soweit sie den Bilanzgewinn gemindert haben, sind sie in der einheitlichen Gewinnfeststellung gemäß § 215 AO² hinzuzurechnen. Eventuelle Verluste sind gemäß § 10 d EStG auf 5 Jahre vortragsfähig.

Obwohl der atypische stille Gesellschafter zivilrechtlich nur obligatorisch am Betriebsvermögen beteiligt ist, ist seine Einlage steuerrechtlich als Eigenkapital zu bilanzieren; denn er ist nicht anders als die übrigen Mitunternehmer zu behandeln. Dem Eigenkapital sind die nicht abgehobenen Gewinnanteile und sonstigen Vergütungen gutzuschreiben und die darauf entnommenen Beträge zu belasten³.

Überträgt der Inhaber bei Aufnahme eines typischen stillen Gesellschafters diesem einen Teil seines Kapitalkontos unentgeltlich, so ist die Umbuchung des geschenkten Betrages als Einlage des stillen Gesellschafters und zugleich als Entnahme des Inhabers zu betrachten. Bei einer atypischen stillen Gesellschaft dagegen handelt es sich nur um eine Aufspaltung des bisherigen einheitlichen Kapitalkontos auf mehrere Beteiligte, was keine Entnahme bedeutet⁴.

1) RFH-Urteil v. 17.7.1935 VI A 304/34, RStB1 1935 S. 1452

2) RFH-Urteil v. 5.8.1936 VI A 572/36, StuW 1936 Nr. 420

3) Littmann, 7. Aufl., Tz 56 zu § 15 EStG

4) BFH-Urteil v. 9.9.1954 IV 574/53 U, BStB1 III 1954 S. 318

Veräußert der atypische stille Gesellschafter seinen Anteil am Betriebe des Inhabers, so kommen §§ 16, 34 EStG zum Zuge.¹

Übersteigt der ausbezahlte Betrag den Buchwert der Einlage des atypischen Stillgesellschafters, so unterliegt der Mehrbetrag der Aktivierungspflicht. Soweit der Mehrbetrag für die vorhandenen stillen Reserven ausgeschüttet worden ist, sind die Werte jener Wirtschaftsgüter, bei denen es zur Offenlegung der stillen Reserven gekommen ist, entsprechend dem Anteil des Ausgeschiedenen zu erhöhen. Ein evtl. verbleibender Rest ist als Firmenwert zu bilanzieren. Auch hier hat jedoch der Inhaber des Handelsgewerbes die Möglichkeit, die Abfindung eines lästigen Gesellschafters sowie die Abfindung eines Gesellschafters mit einem Betrag unter seinem Kapitalkonto gegebenenfalls gewinnmindernd durchzuführen^{2,3}.

B Gewerbesteuer

Eine atypische stille Gesellschaft ist stets und im vollen Umfange eine "a n d e r e" Gesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG, deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die mithin als solche der Gewerbesteuerpflicht unterliegt.

Einer Hinzurechnung nach § 8 Ziff. 3 GewStG bedarf es nicht, da der gemäß § 215 AO einheitlich festgestellte Gewinn ein solcher im Sinne des § 15 Ziff. 2 EStG ist.

Gemäß § 9 Ziff. 2 GewStG werden die Gewinnanteile aus einer atypischen stillen Beteiligung vom Gewinn eines Gewerbebetriebs gekürzt, wenn die Beteiligung zu seinem

1) Paulick in: StuR, Bd. 5, S. 32

2) Kratz in: DStZ 1936, S. 639

3) Brönnert S. 23; Littmann, 7. Aufl., Tz 50 a, 52, 54, 56 zu § 15 EStG

Betriebsvermögen gehört.

Bei der Ermittlung des gewerbesteuerpflichtigen Gewerkekaptals werden dem Einheitswert der Mitunternehmerschaft die Werte derjenigen nicht in Grundbesitz bestehenden und dem Gewerbebetrieb dienenden Wirtschaftsgüter in den Grenzen des § 12 Abs. 2 Ziff. 2 GewStG hinzugerechnet, die dem atypischen stillen Gesellschafter gehören, soweit diese Wirtschaftsgüter nicht schon bei der Einheitswertfeststellung berücksichtigt worden sind.

Der atypische stille Gesellschafter ist Steuerschuldner im Sinne des § 5 GewStG, ohne Rücksicht auf seine sonstigen zivilrechtlichen Vereinbarungen.

Vermögensteuer

Die atypische stille Gesellschaft zählt zu den den Handelsgesellschaften ähnlichen Gesellschaften im Sinne des § 56 Abs. 1 Ziff. 7 BewG. Der Vermögensteuerpflicht unterliegt daher nach § 4 Abs. 1 VStG in Verbindung mit §§ 54 Abs. 1, 56 Abs. 1 Ziff. 7 BewG der Anteil des atypischen stillen Gesellschafters ¹.

Umsatzsteuer

Die atypische stille Gesellschaft zählt wie die stille Gesellschaft zu den Innengesellschaften. Das gesellschaftliche Verhältnis tritt nicht nach außen in Erscheinung. Es entstehen mithin keine Rechtsbeziehungen zwischen der Innengesellschaft und Dritten, so daß die Innengesellschaft für das Umsatzsteuerrecht unbeachtlich bleibt ².

- 1) RFH-Urteil v. 11.5.1939 III 67/38, RStBl 1939 S. 805; Brönnner S. 85
- 2) BFH-Urteil v. 26.5.1955 V 104/54 S, BStBl III 1955 S. 234; BFH-Urteil v. 29.9.1960 V 258/58 U, BStBl III 1960 S. 529

§ 22 Unterbeteiligung

A Einkommensteuer

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 15 Ziff. 2 EStG außer den Gewinnanteilen auch alle Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern erhalten hat.

Die höchstrichterliche Rechtsprechung lehnt neuerdings einen Durchgriff über den Hauptbeteiligten auf das Unternehmen grundsätzlich ab ¹, wenn der Unterbeteiligte nur im Innenverhältnis zum Hauptbeteiligten als Mitunternehmer anzusehen ist. Soweit der Unterbeteiligte also Vergütungen im Sinne des § 15 Ziff. 2 EStG auf Grund eigener Rechtsbeziehungen zur Hauptgesellschaft erlangt, wie z.B. Gehälter, Tantiemen u.ä., treten diese nicht mehr zum Gewinn aus Gewerbebetrieb, sondern sind jenen Einkunftsarten zuzurechnen, innerhalb deren sie auch bei einem Fremden zu erfassen wären. Ist also der Unterbeteiligte nur Mitunternehmer im Verhältnis zu einem Gesellschafter, so ist er deshalb noch nicht gleichzeitig als Mitunternehmer der Gesellschaft anzusehen. Ist jedoch im Einzelfall nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Unterbeteiligte als Mitunternehmer der Gesellschaft selbst zu behandeln, was insbesondere dann der Fall sein wird, wenn der "Hauptbeteiligte" lediglich treuhänderisch für den "Unterbeteiligten" tätig ist, so kommt die Vorschrift des § 15 Ziff. 2 EStG voll zum Zuge. Dann sind nicht nur die dem Unterbeteiligten im Rahmen des Unterbeteiligungsvertrages zufließen Vergütungen, sondern auch solche, die er direkt von der Hauptgesellschaft bezieht, seinem Gewinn aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

1) BFH-Urteil v. 20.3.1962 I 39/61 U, EStB I III 1962 S. 337

Die entgeltliche Einräumung einer Unterbeteiligung ist, wirtschaftlich betrachtet, eine Veräußerung einer Quote des Anteils des Hauptgesellschafters an der Hauptgesellschaft ¹. Denn es entsteht ein Veräußerungsgewinn gemäß § 2 Abs. 3 Ziff. 2, § 16 Abs. 1 Ziff. 2 EStG auch bei der Veräußerung nur eines Teilanteils ², so daß § 16, § 34 Abs. 2 Ziff. 1 EStG zum Zuge kommen.

Veräußert der Unterbeteiligte seine Beteiligung, so gilt § 16 EStG. Endigt die Untergesellschaft durch Auflösung der Hauptgesellschaft oder bei Fortbestand der Hauptgesellschaft infolge Zeitablaufs, Kündigung oder sonstiger Vereinbarungen des Untergesellschaftsvertrages, so sind die dem Unterbeteiligten auf Grund der Auseinandersetzung zufließenden Beträge, soweit sie seinen nominellen Kapitalanteil übersteigen, ebenfalls Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 Abs. 1 Ziff. 2 EStG ³.

Ist dem Finanzamt die Unterbeteiligung bekannt, so muß sie bereits in dem einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren der Gesellschaft Berücksichtigung finden, es sei denn, das Steuergeheimnis (§ 22 AO) würde dadurch verletzt. Andernfalls ist im Verhältnis zwischen Hauptbeteiligttem und Unterbeteiligttem eine gesonderte einheitliche Gewinnfeststellung durchzuführen ⁴.

B Gewerbesteuer

Gemäß § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb.

1) Thoma in: StbJb 1954/55, S. 226

2) Blümich-Falk, EStG, 8. Aufl., Anm. 5 zu § 16 S. 803; RFH-Urteil v. 4.7.1934 VI A 1014/32, RStBl 1934 S. 1360

3) Bopp, a.a.O., S. 89

4) BFH-Urteil v. 30.10.1958 IV 333/55 U, BStBl III 1959 S. 249

Dem Unterbeteiligungsverhältnis sind die Gewinnerzielungsabsicht und das Erfordernis der Nachhaltigkeit eigen. Es ermangelt ihr aber an der Voraussetzung der Selbständigkeit und einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Die Unterbeteiligung tritt weder nach außen in den allgemeinen Tauschverkehr des Wirtschaftslebens ein, noch stellt sie eine in sich abgeschlossene wirtschaftliche Einheit dar. Diese Merkmale erfüllt vielmehr nur der Betrieb der Hauptgesellschaft, der daher gemäß § 2 Abs. 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegt. Die Unterbeteiligung dagegen löst keine Gewerbesteuerpflicht aus ¹ .

Die dem mitunternehmerischen Untergesellschafter zustehenden Gewinne zählen gemäß § 7 GewStG zum Gewerbeertrag der Hauptgesellschaft. Nicht dazu treten die übrigen Vergütungen im Sinne des § 15 Ziff. 2 EStG, die der Unterbeteiligte von der Hauptgesellschaft auf Grund eigener Rechtsbeziehungen zu dieser erlangt, wie z.B. Gehälter, Tantiemen u.ä. . Die neueste höchstrichterliche Rechtsprechung lehnt den Durchgriff über den Hauptbeteiligten auf das Unternehmen selbst ab, wenn der Unterbeteiligte nur Mitunternehmer im Verhältnis zum Hauptbeteiligten ist ² .

Gemäß § 9 Ziff. 2 GewStG werden die Gewinnanteile aus der Untergesellschaft vom Gewinn eines Gewerbebetriebs gekürzt, wenn die Unterbeteiligung zu seinem Betriebsvermögen gehört.

Bei der Ermittlung des gewerbesteuerpflichtigen Gewerbekapitals werden gemäß § 12 Abs. 2 Ziff. 2 GewStG

1) Bopp a.a.O. S. 98

2) BFH-Urteil v. 20.3.1962 I 39/61 U, BStBl III 1962 S. 337

dem Einheitswert der Hauptgesellschaft die Werte derjenigen nicht in Grundbesitz bestehenden und dem Gewerbebetrieb dienenden Wirtschaftsgüter hinzugerechnet, die dem Unterbeteiligten gehören, soweit diese Wirtschaftsgüter nicht schon bei der Einheitswertfeststellung berücksichtigt worden sind. Betreibt der Unterbeteiligte jedoch einen selbständigen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 GewStG, so werden die Werte der der Hauptgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter dem Einheitswert seines Einzelunternehmens hinzugerechnet, es sei denn, daß der Wert dieser überlassenen Wirtschaftsgüter 2,5 Millionen DM übersteigt. Tritt letzteres ein, so wird die Summe des Einheitswerts des Unterbeteiligten gemäß § 12 Abs. 3 Ziff. 3 GewStG entsprechend gekürzt.

Obwohl zivilrechtlich der Unterbeteiligte für die Schulden der Hauptgesellschaft nicht einzustehen hat, kommt gewerbesteuerlich seine Haftung gemäß § 5 GewStG zum Zuge. Danach wird der Unterbeteiligte nicht für die Steuerschulden des Hauptgesellschafters in Anspruch genommen, sondern für seine eigenen Schulden in seiner Eigenschaft als Mitunternehmer. Damit ist auch der Unterbeteiligte als Mitunternehmer Steuerschuldner, er haftet zusammen mit dem Hauptgesellschafter der Steuerbehörde gegenüber¹. Gemäß § 426 BGB steht ihm der interne Ausgleich gegen seinen Hauptgesellschafter zu².

C Vermögensteuer

Der Vermögensteuerpflicht unterliegt gemäß § 4 VStG in Verbindung mit § 54 Abs. 1, § 56 Abs. 1 Ziff. 7 BewG der

1) § 5 Abs. 1 Satz 2 GewStG, § 7 Abs. 3 und 4 StAnpG

2) Bopp, a.a.O., S. 98

dem mitunternehmerisch Unterbeteiligten zustehende Anteil am Vermögen des hauptgesellschaftlichen Gewerbebetriebs.

Ist die Unterbeteiligung der Hauptgesellschaft bekannt, so erfolgt die Wertermittlung gemäß § 3 BewG im Verfahren zur Feststellung des Einheitswerts der Hauptgesellschaft. Ist die Unterbeteiligung der Hauptgesellschaft verborgen geblieben, so ist eine besondere Einheitswertfeststellung zwischen Hauptgesellschafter und mitunternehmerisch Unterbeteiligten im Sinne der §§ 214, 215 Abs. 1, 216 Abs. 1 Ziff. 2 AO durchzuführen ¹ .

D Umsatzsteuer

Die Unterbeteiligung zählt zu den Innengesellschaften. Das gesellschaftliche Verhältnis tritt nicht nach außen in Erscheinung. Es entstehen mithin keine Rechtsbeziehungen zwischen der Innengesellschaft und Dritten, so daß die Innengesellschaft für das Umsatzsteuerrecht unbeachtlich bleibt.

§ 23 Treuhandverhältnisse

A Einkommensteuer und Vermögensteuer

Die treuhänderische Ausübung der Gesellschafterstellung - gleichgültig ob nach außen bekanntgegeben oder nicht - hat gemäß § 11 Ziff. 5 StAnpG für die Einkommensteuer wie für die Vermögensteuer die Wirkung, daß die Ergebnisse dem Treugeber zugerechnet werden. Den Treugeber trifft das wirtschaftliche Gesamtergebnis aus der Beteiligung ^{2, 3}.

1) Bopp, a.a.O., S. 95

2) Littmann, 7. Aufl., Tz 68 zu § 2 EStG

3) BFH-Urteil v. 20.3.1962 I 39/61 U, BStBl III 1962 S. 337

Zwischen dem formellen Gesellschafter als Schuldner und dem Treugeber sind nur die Bestimmungen aus dem Treuhandvertrag maßgebend, der z.B. eine Vergütung für die Treuhandtätigkeit einräumen kann ¹ .

Da der Treuhänder die Geschäfte des Treugebers im eigenen Namen besorgt, ohne daß das zugrunde liegende Rechtsverhältnis im allgemeinen nach außen in Erscheinung treten soll, muß das Steuerrecht diesen Sachverhalt berücksichtigen ² . Dem nicht nach außen auftretenden Treugeber ist daher die Möglichkeit eingeräumt, die Tatsache des Bestehens seiner Mitunternehmerschaft noch in seinem eigenen Veranlagungsverfahren geltend zu machen ³ .

Gewerbesteuer

Steuerobjekt ist der mitunternehmerisch geführte Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG als solcher nach den allgemeinen Regeln. Im Falle einer treuhänderischen Ausübung einer Mitunternehmerstellung ist der Treugeber gemäß § 11 Ziff. 3 StAnpG in Verbindung mit § 5 Abs. 1 GewStG Steuerschuldner.

Umsatzsteuer

Der nach außen nicht in Erscheinung tretende Treugeber ist im Innenverhältnis voll in die Rechtstellung des Treuhänders eingetreten. Der Treuhänder, der formalrechtlich Gesellschaftsrechte erworben hat oder seine bestehende Gesellschaftsbeteiligung nur noch wirtschaftlich als Beauftragter für den Treugeber fortführt, ist auf Grund seiner Gesellschafterstellung ebensowenig Unternehmer im Sinne des § 2 UStG wie der Treugeber. Unternehmer ist vielmehr nach wie vor die Mitunternehmerschaft als solche gemäß §§ 1, 2 UStG ⁴ .

1) Bühler, a.a.O., S. 106

2) RFH-Urteil v. 2.5.1941 III 275/39, RStBl 1941 S. 683

3) RFH-Urteil v. 15.1.1936 VIA282/35, RStBl 1936 S. 554

4) analog BFH-Urteil v. 14.1.1954 V 55/51 U, BStBl III 1954 S. 120

§ 24 Faktische Gesellschaft

Das Steuerrecht will die Auswirkungen wirtschaftlicher Kräfte und nicht leere Gestaltungsformen treffen. Es ist festzustellen, was wirklich geschieht, und nicht, was nach dem formalrechtlichen Vertrage geschehen soll oder kann. Entscheidend ist nur, ob wirtschaftlich betrachtet der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft¹. Es ist daher möglich, daß die vereinbarte Rechtsform die Beteiligten zwar bürgerlich-rechtlich und in Bezug auf das Strafrecht bindet, nicht aber steuerrechtlich zu beachten ist².

Die steuerliche Handhabung nichtiger und anfechtbarer Rechtsgeschäfte regelt § 5 StAnpG. Danach sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Besteuerung ohne Bedeutung³. Eine nur zum Schein errichtete Mitunternehmerschaft, der kein ernsthaft gewolltes Gesellschaftsverhältnis zugrunde liegt, wird mithin nicht als Gesellschaft behandelt. Verdeckt ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft zur Besteuerung heranzuziehen⁴.

Gemäß § 5 Abs. 2 StAnpG wird jedoch steuerlich ein Gesellschaftsverhältnis, welches tatsächlich vollzogen wird, auch dann anerkannt, wenn es bürgerlich-rechtlich gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.

Ein wegen Formmangels oder wegen Mangels der Geschäftsfähigkeit oder der Rechtsfähigkeit nichtiger Gesellschaftsvertrag ist nach § 5 Abs. 3 StAnpG für die Besteuerung unbeachtlich,

1) Thoma, a.a.O., S. 220

2) Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, 1. - 3. Aufl., Anm. 11 zu § 1 StAnpG

3) Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 3 zu § 5 StAnpG

4) § 5 Abs. 1 StAnpG

solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis, also die Praktizierung der Mitunternehmerschaft, eintreten und bestehen lassen¹.

Steuerfestsetzungen und Steuerfeststellungen, die auf Grund nichtiger oder anfechtbarer Rechtsgeschäfte erfolgt sind, sind zurückzunehmen oder zu ändern und entrichtete Steuern zu erstatten, wenn im Falle des § 5 Abs. 3 StAnpG das bereits eingetretene wirtschaftliche Ergebnis des nichtigen Rechtsgeschäfts nachträglich wieder beseitigt oder im Falle des § 5 Abs. 4 StAnpG der anfechtbare Gesellschaftsvertrag mit Erfolg angefochten worden ist. Diese praktikable Vorschrift des § 5 Abs. 5 StAnpG ist termingebunden; sie kann nach Ablauf des Jahres, das auf die Beseitigung des wirtschaftlichen Ergebnisses oder die erfolgreiche Durchführung der Anfechtung folgt, nicht mehr verlangt werden.

Mit § 5 StAnpG stellt das Steuerrecht die faktische Gesellschaft einer rechtswirksam begründeten Gesellschaft gleich².

§ 29 Familiengesellschaft

1 Einzelvoraussetzungen

1 Beitragsleistung

Auch der eintretende Familienangehörige hat grundsätzlich eine Einlage zu leisten, die auf einem Beteiligungskonto auszuweisen ist. Stillschweigende Vereinbarungen, aus denen keine vermögensrechtlichen Folgerungen gezogen sind, können keine Anerkennung finden. Die Einlage kann durch schenkweise Übertragung vom Kapital eines anderen Familienangehörigen erbracht werden. Als Erfüllung gesellschaftlicher Einlageverpflichtung kann auch das Einbringen der Arbeitskraft gewertet werden, wenn es sich dabei um eine Mitarbeit beachtlichen Umfangs handelt, nicht also nur um eine gelegentliche oder aushilfsweise Dienstleistung in Form eines vom Gesellschaftsverhältnis unabhängigen Arbeitsvertrags³.

1) Paulick in: StuR, Bd. 5, S. 16; Felix in: FR 1959 S. 363 ff.

2) Littmann, 7. Aufl., Tz 58 zu § 15 EStG

3) BFH-Urteil v. 12.1.1953 IV 365/52 U, BStBl III 1953 S. 58

Wird der Familienangehörige unentgeltlich als Mitunternehmer in den Betrieb aufgenommen, so ist der Personenwechsel in der Inhaberschaft des Unternehmens steuerlich unbeachtlich. Die Aufspaltung des bisher einheitlichen Kapitalkontos auf mehrere Personen stellt damit keine Entnahme dar ¹.

2 Gewinnbeteiligung

Für die Angemessenheit der Gewinnbeteiligung, die grundsätzlich in entsprechender Relation zur Kapitalbeteiligung und zur Arbeitsleistung stehen muß, ist zu beachten, daß die Vertragsverhältnisse zwischen nahen Verwandten nicht in vollem Umfang denen zwischen fremden Personen vergleichbar sein müssen, vorausgesetzt, daß eine solche Vereinbarung nicht einen Verstoß gegen §§ 5, 6 StAnpG darstellt ². Entspricht der zuerkannte Gewinn nicht dem wirtschaftlichen Einsatz der Gesellschafter an Kapital und Arbeitskraft, so ist grundsätzlich nicht die ganze Gewinnverteilung zu verwerfen, sondern eine Korrektur derselben durchzuführen, ohne das Gesellschaftsverhältnis selbst deshalb zu verwerfen ³. Die Höhe des Kapitalkontos ergibt sich daher aus den bürgerlich-rechtlichen Vorgängen ohne Rücksicht auf ihre steuerliche Beurteilung. Ist eine angemessene steuerliche Gewinnverteilung überschritten, so bedeutet der Mehrbetrag steuerlich eine freiwillige Zuwendung, die das Kapitalkonto auch mit steuerlicher Wirkung trifft ⁴. Auch eine rückwirkende Gewinnverteilungsabrede ist zulässig, wenn sie nicht gegen §§ 5, 6 StAnpG verstößt ⁵.

1) BFH-Urteil v. 24.10.1951 IV 233/51 U, BStBl III 1952 S. 5

2) Urteile des FG Karlsruhe v. 13.4.1954 II 6/54, EFG 1954 S. 223; FG Nürnberg v. 19.12.1956 I 15 - 18/54, EFG 1957 S. 146

3) BFH-Urteile v. 17.10.1951 IV 83/50 U, BStBl III 1951 S. 222 u. v. 26.8.1956 I 116/56 U, BStBl III 1958 S. 445

4) BFH-Urteil v. 31.1.1961 I 252/60 U, BStBl III 1961 S. 158

5) FG Karlsruhe v. 26.11.1954 II 381/54, EFG 1954 S. 34

4 Einfluß von Standesrecht

Standesrecht und Standesordnung können für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft zwischen Familienangehörigen nicht maßgebend sein, sondern vielmehr nur die bürgerlich-rechtliche Gestaltung. Andernfalls würde der Grundsatz steuerlicher Gleichmäßigkeit verletzt, wenn beispielsweise im Bereiche des Handwerks verwehrt würde, was anderen Gewerbetreibenden zusteht ¹ . Auch die Rechtsprechung erklärt die Auffassung eines Berufsstandes nicht für bindend ² . Zwar verdient danach die Anschauung des Berufsstandes und seiner Aufsichtsorgane Beachtung. Für die steuerliche Entscheidung kommt es aber allein auf die Verkehrsauffassung über den Berufsträger an.

Wird steuerlich das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft anerkannt, so kann sich ein solcher Berufsträger allerdings seiner Standesorganisation gegenüber nicht darauf berufen, wenn diese ihn wegen Verletzung von Standesrecht belangt ³ .

II Ehegatten-Mitunternehmerschaft

Unter Bezugnahme auf die vorangegangenen Ausführungen ist Maßstab für die Ernsthaftigkeit der Ehegatten-Mitunternehmerschaft, ob ein Vertrag mit im wesentlichen gleichen Inhalt auch zwischen Fremden geschlossen sein könnte. Der gesellschaftsrechtliche Beitrag des Ehegatten-Mitunternehmers kann im Einbringen von Kapital, Wirtschaftsgütern oder Mitarbeit bestehen. Der Beitrag darf ⁴

- 1) Böttcher in: StbJb 1953/54, S. 254; Brönner S. 273
- 2) BFH-Urteil v. 29.1.1952 I 65/51 U, BStBl III 1952 S. 99; StRK GewStG II Abs. 1 R 24
- 3) Weißenborn in: Berliner Steuerblatt 1953, S. 284; Böttcher in: StbJb 1953/54, S. 255
- 4) Littmann, Eheg., S. 49; Charlier in: NWB, Fach 3, S. 2133

nicht von untergeordneter Bedeutung sein ¹ .

Die Mitunternehmerschaft eines Ehegatten an dem unter dem Namen seines Ehepartners geführten Betrieb setzt eine klare Vereinbarung, die zwar formlos getroffen sein kann, und deren tatsächliche Durchführung voraus, was in der Regel auch in der Buchführung seinen Ausdruck finden muß ² .

Der Grundsatz der Klarheit der Rechtsgestaltung als Erfordernis für die steuerrechtliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen verstößt nicht gegen Art. 3, Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG. Die Finanzverwaltung ist berechtigt, an den Nachweis der Ernsthaftigkeit solcher Verträge strengere Anforderungen zu stellen als bei Verträgen zwischen fremden Personen ³ .

Maßgebend sind die Verhältnisse des Einzelfalles, der unter Berücksichtigung aller Umstände zu entscheiden ist, wobei nicht nur ein Gesichtspunkt allein ausschlaggebend sein kann. Kommt das Mitunternehmerverhältnis in der Buchführung nur unzureichend oder unrichtig zum Ausdruck, so kann daraus zwar allein nicht der Schluß gezogen werden, daß ein sonst ernsthafter Betriebsvorfall dadurch seinen Charakter der Ernsthaftigkeit verliert. Zu einem echten Gesellschaftsverhältnis gehört aber, daß die Beteiligungsquote der Gesellschafter jederzeit kapitalmäßig festgestellt werden kann, was eine ernsthaft gewollte und tatsächlich durchgeführte Vermögens-

1) Abschn. 1/4 Abs. 8 EStR 1962; BFH-Urteil v. 8.5.1962 I 20/62 U, BStBl III 1962 S. 383; BFH-Urteil v. 29.1.1963 I 8/63 U, BStBl III 1963 S. 186

2) Beschluß des Bundesverfassungsgerichts 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57 v. 14.4.1959, BStBl I 1959 S. 204; BFH-Urteil v. 5.7.1961 I 68/61 U, BStBl III 1961 S. 546; BFH-Urteil v. 26.8.1958 I 116/58 U, BStBl III 1958 S. 445

3) Beschluß des Bundesverfassungsgerichts v. 14.4.1959 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57; BStBl I 1959 S. 204; BFH-Urteil v. 5.7.1959 IV 99/58 U, BStBl III 1959 S. 329

teilung zwischen den Gesellschaftern erfordert. Das Fehlen einer Gewinnverteilung spricht nicht ohne weiteres gegen die Ernsthaftigkeit der Ehegatten-Mitunternehmerschaft. Im Zweifel ist der Gewinn dann im Schätzungswege zu ermitteln ¹ .

Ehegatten, die behaupten, daß abweichend vom Üblichen zwischen ihnen formlos eine Mitunternehmerschaft geschlossen ist, müssen zum Beweis dafür eindeutige Tatsachen darlegen. Unerheblich ist, ob die Ehegatten-Gesellschaft auch nach außen auftritt; denn Mitunternehmerschaft kann auch nur im Innenverhältnis zwischen den Mitunternehmern bestehen ² .

In der bloßen Zurverfügungstellung von Wirtschaftsgütern des einen Ehegatten für den Betrieb des anderen Ehegatten ist noch nicht ohne weiteres eine Mitunternehmerschaft zu erblicken, sondern nur eine vermögensrechtliche Gestaltung zwischen den Ehegatten ³ . Stellt ein Ehegatte ein ihm bürgerlich-rechtlich gehörendes Wirtschaftsgut dem anderen Ehegatten für dessen Mitunternehmerschaft zur Verfügung, so kann die Überlassung unentgeltlich, entgeltlich als Miete oder Pacht oder im Rahmen eines Gesellschaftsvertrages erfolgen. Liegt keine Mitunternehmerschaft vor, so handelt es sich bei der dafür gezahlten Nutzungsentschädigung bei dem nutzenden Ehegatten um Betriebsausgaben, beim empfangenden Ehegatten um Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ⁴ .

1) BFH-Urteil v. 10.5.1960 I 14/60 U, BStBl III 1960 S. 326

2) BFH-Urteil v. 1.9.1959 I 48/59 U, BStBl III 1960 S. 35

3) Bescheid des BFH v. 5.5.1959 u. BFH-Urteil v. 29.9.1959 I 30/59 U, BStBl III 1960 S. 44

4) BFH-Urteil v. 31.1.1961 I 223/60 U, BStBl III 1961 S. 209

Strenge Anforderungen werden steuerrechtlich an die Ernsthaftigkeit eines Arbeitsverhältnisses gestellt, welches ein Ehegatte mit einer Mitunternehmerschaft, an der der andere Ehegatte zu mindestens 75 % beteiligt ist, eingeht. Die gegenseitigen arbeitsvertraglichen Beziehungen der Ehegatten müssen im wesentlichen die gleichen sein, wie sie zwischen fremden Personen bestehen wurden und tatsächlich durchgeführt werden ¹ . Im Falle einer Beteiligung von unter 75 % werden weniger strenge Anforderungen gestellt, weil dann angenommen werden kann, daß der mitarbeitende Ehegatte die Stellung eines fremden Arbeitnehmers tatsächlich innehat ² .

Zwischen Ehegatten kann auch in der Form der Unterbeteiligung Mitunternehmerschaft anzuerkennen sein. Ubt z.B. der Ehemann einer Mitunternehmerin die kaufmännische Leitung ohne Entgelt aus, so ist eine Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil der Ehefrau steuerlich anzuerkennen, wenn der Vertrag eine Gewinnverteilung ohne Vorbehalt durchführt, die Verwendung der Entnahmen eindeutig regelt und die Beteiligung des Ehemannes am Gesellschaftsanteil einschließlich der stillen Reserven sichergestellt ist ³ .

III Eltern und Kinder als Mitunternehmer

Auch Verträge zwischen Eltern und Kindern über Beteiligungen am Betrieb sind nicht grundsätzlich im Sinne einer Mitunternehmerschaft auszulegen⁴. Den Be-

- 1) BFH-Urteil v. 26.8.1958 I 116/58 U, BStBl III 1958 S. 445
- 2) Abschn. 174 Abs. 6 EStR 1962
- 3) FG Düsseldorf, Urteil v. 24.11.1960 VII 27/59 F, EFG 1961 S. 306
- 4) Brönner, S. 258 ff.; Tneis in: DB 1951 S. 965 ff.; 1952, S. 237 ff.

teiligten ist volle Entscheidungsfreiheit in der rechtlichen Gestaltung ihrer Beziehungen eingeräumt. Darum müssen zwischen Eltern und Kindern klare Verhältnisse geschaffen werden, die rechtlich einwandfreie, tatsächlich in Vollzug gesetzte Vereinbarungen erkennen lassen. Die wirtschaftliche Würdigung getroffener Vereinbarungen schließt die Prüfung ein, wer das Risiko des Unternehmens trägt ¹ . Dabei können besonders strenge Anforderungen vor allem an den Nachweis über ein eventuelles Abweichen vom Vertragsinhalt gestellt werden, um willkürliche Gewinnmanipulationen auszuschalten ² .

Gewinnvereinbarungen zwischen Eltern und Kindern, die beide Mitunternehmer sind, werden nur dann beanstandet werden können, wenn hinsichtlich der Angemessenheit wesentliche Bedenken vorhanden sind, also ein offensichtliches Mißverhältnis von Leistung und Gegenleistung besteht. Bewegt sich eine solche Gewinnvereinbarung innerhalb eines vertretbar erscheinenden Rahmens und wird sie auch für lange Zeit eingehalten, mithin also nicht willkürlich je nach Ausgang des Betriebsergebnisses geändert, so ist sie auch steuerlich anzuerkennen ³ . Es haben dabei gleichartige Grundsätze Anwendung zu finden, wie sie für Gesellschaftergeschäftsführer aufgestellt sind ⁴ .

- 1) BFH-Urteil v. 11.4.1961 I 129/60 U, BStBl III 1961 S. 352
- 2) BFH-Urteil v. 9.9.1954 IV 574/53 U, BStBl III 1954 S. 317
- 3) BFH-Urteil v. 21.6.1960 I 38/59, STRK, EStG § 15 Rechtsspruch 187 und 203; HFR 1961, Heft 1, S. 9
- 4) BFH-Urteil v. 25.2.1958 I 337/56 U, BStBl III 1958 S. 229

Da das Steuerrecht Erträge grundsätzlich bei demjenigen erfaßt, dem sie wirtschaftlich zufließen und bei dem sie verbleiben, ist es unerheblich, inwieweit die bürgerlich-rechtliche Vertragsgestaltung mit dinglicher Wirkung eintritt oder sich nur als schuldrechtliche Verpflichtung darstellt. Aus diesem Grunde ist es möglich, daß über Gewinnanteile Verbrauchsbeschränkungen auferlegt werden können. Wesentlich dabei ist, wer Inhaber der Beteiligung ist. Dann kann die Nutzung und Verwaltung der Beteiligung auch vorübergehend einem Elternteil zustehen. Dabei ist bedeutsam, daß der Bundesfinanzhof in feststehender Rechtsprechung verlangt, daß steuerrechtlich erhebliche Vereinbarungen zwischen Eltern und Kindern eindeutig nachweisbar sind, wenn sie anerkannt werden sollen¹. Verträge von weittragender Bedeutung, die eventuell zusätzlich von zahlreichen Voraussetzungen und Bedingungen abhängig sind, müssen grundsätzlich schriftlich niedergelegt werden, wenn sie zwischen nahen Angehörigen geschlossen sind².

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs steht § 181 BGB der Rechtswirksamkeit einer Schenkung an ein minderjähriges Kind nicht entgegen, vorausgesetzt, daß die Tatsache des Selbstkontrahierens äußerlich erkennbar ist³. Überträgt daher der Vater als Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft einen Kapitalanteil auf eines seiner minderjährigen Kinder, so bedarf es der Bestellung eines Pflegers, um die sich aus § 181 BGB ergebenden Gefahren auszuschließen.

1) BFH-Urteil v. 17.10.1951 IV 83/50 U, BStBl III 1951 S. 223

2) BFH-Urteil v. 11.4.1961 I 129/60 U, BStBl III 1961 S. 353

3) BFH-Urteil v. 1.8.1952 III 258/51 U, BStBl III 1952 S. 262; Paulick in: StB, Bd. 5, S. 24

S c h l u ß w o r t

Das Ziel der Dissertation war aufzuzeigen, wie sich das Steuerrecht mit seinem eigenständigen Begriff der Mitunternehmerschaft ein Institut geschaffen hat, das es ihm ermöglicht, eine Vielzahl von Sachverhalten unter den Tatbestand der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu subsumieren, indem es sich dabei nicht auf eine bestimmte Anzahl von Merkmalen beschränkt.

Wie die Untersuchung zeigt, führt die unterschiedliche Systematik der Steuergesetze zwangsläufig zu einer unterschiedlichen Behandlung des Instituts der Mitunternehmerschaft in der Einkommensteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer und Umsatzsteuer. Dort, wo das Steuergesetz einer natürlichen Person die Steuerpflicht unmittelbar auferlegt, wird der Mitunternehmer mit seinem Gewinn und Vermögen persönlich der Besteuerung unterworfen. Dort, wo die Steuer das Unternehmen als solches treffen soll, wird die Mitunternehmerschaft, obwohl zivilrechtlich ohne eigene Rechtspersönlichkeit, zur Besteuerung direkt herangezogen.

Die gegenseitigen Interdependenzwirkungen zu überblicken, ist von wesentlicher Bedeutung für die Wahl der Rechts- oder Unternehmungsform¹ im Rahmen des finanzwirtschaftlichen Aspektes der Betriebswirtschaft².

- 1) Deutsch, Grundfragen der Finanzierung im Rahmen der betrieblichen Finanzwirtschaft, S. 45
- 2) Giersch, Investitionsfinanzierung und Besteuerung in: Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Bd. 3, S. 18

Literaturverzeichnis

I. Kommentare, Lehrbücher und Einzelschriften

- Adler/Düring/Schmaltz Rechnungslegung und Prüfung der Aktien-
gesellschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1957
- Adler/Düring/Schmaltz/u.a. Rechnungslegung und Prüfung der Aktien-
(zitiert:"Adler-Düring- gesellschaft - Die neue Gewinn- und Ver-
Schmaltz, 3. Aufl. Ergän.- lustrechnung - Ergänzungsband zur 3.
Band") Aufl. des Handkommentars, Stuttgart 1961
- Aufermann, Ewald Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steu-
erlehre, Wiesbaden 1951
- Baumbach, Adolf;
Duden, Konrad Handelsgesetzbuch, mit Nebengesetzen
ohne Seerecht, 15. Aufl., München und
Berlin 1962
- Becker, Enno Die Grundlagen der Einkommensteuer,
Berlin-München 1940
- Beuck, Willi Kritik steuerlicher Bewertungsmethoden
vom wirtschaftlichen Standpunkt.
In: Die Wirtschaft unter der Steuerpoli-
tik, Band 7 der Schriftenreihe des Insti-
tuts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf
1954
- Blümich-Falk Einkommensteuergesetz, Kommentar,
8. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1960
- Bopp, Gerhard Die Unterbeteiligung an gewerblichen
Unternehmen im Steuerrecht, Düsseldorf
1956
- Brönner, Herbert Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht,
(zitiert:"Brönner, HBil") 4. Aufl., Stuttgart 1952
- Brönner, Herbert Die Besteuerung der Gesellschaften, des
(zitiert:"Brönner") Gesellschafterwechsels und der Umwand-
lungen, 9. Aufl., Stuttgart 1957
- Brönner, Herbert Die Besteuerung der Gesellschaften, des
(zitiert:"Brönner Ergz.- Gesellschafterwechsels und der Umwand-
Bd.") lungen, Ergänzungsband 1959, Stuttgart
1959
- Dühler, Ottmar Steuerrecht der Gesellschaften und Kon-
zerne, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt
a.M. 1956
- Bühler, Ottmar;
Scherpf, Peter Bilanz und Steuer vom Standpunkt des
Steuerrechts und der betriebswirtschaft-
lichen Steuerlehre, 6. Aufl., Berlin und
Frankfurt a.M. 1957

- Deutsch, Paul Grundfragen der Finanzierung im Rahmen der betrieblichen Finanzwirtschaft, Wiesbaden 1962
- Düringer-Hachenburg Das Handelsgesetzbuch, Bd. II,
1. Hälfte erläutert von Geiler
2. Hälfte erläutert von Flechtheim.
3. Aufl., Mannheim/Berlin/Leipzig 1932
- Fiegle, G. Die steuerliche Prüfung von Verträgen - Anleitung und Muster zur Vertragsgestaltung -, Heidelberg 1958
- Giersch, Hans-Helmut Investitionsfinanzierung und Besteuerung, Band 3 der Schriftenreihe "Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre", Hrsg.: Prof. Werner Aprath, Köln; Wiesbaden 1961
- Grass/Frohnhäuser/Gmelch/
Wenz Die Prüfung der Steuerberater, 2. Aufl., Ludwigshafen/Rh. 1954
- Hartmann-Metzenmacher Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 5. Aufl., Köln 1957
- Herrmann/Heuer Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 9. Aufl., Köln 1961
- Hübschmann/Hepp/Spitaler Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, 1. - 3. Aufl., Köln 1955
- Kobs, Erwin Austritt aus Personengesellschaften, 2. Aufl., Herne-Berlin 1959
- Kopke Welche Steuern bei Umwandlung von Unternehmen, Veräußerung von Betrieben, Ein- und Austritt von Gesellschaftern, Wiesbaden 1956
- Kreutziger, F. Die steuerliche Buchführung und Bilanzierung, Stuttgart 1949
- Lehmann, Heinrich Handelsrecht, II. Teil, Gesellschaftsrecht, Berlin 1949
- Littmann, Eberhard Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 7. Aufl., Stuttgart 1962
- Littmann, Eberhard
(zitiert: "Littmann Eheg.") Die Einkommensbesteuerung der Ehegatten, 2. Nachtrag zur 5. Aufl., des "Einkommensteuerrechts", Stuttgart 1957
- Palandt, Otto; u.a. Bürgerliches Gesetzbuch, 22. Aufl., München und Berlin 1963
Becksche Kurzkommentare, Bd. 7

- Peters=Herrmann
Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, 5.-6. Aufl., Köln 1955
- Plückebaum-Malitzky
Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 8. Aufl., Band 1, Berlin-Köln 1958/59
- Potthoff-Zintzen
Die Gesellschaftsverträge der Personengesellschaften, 2. Aufl., Köln-Opfaden 1953
- Rosenau, H;
Kuhlberg, Fr.
Wichtige steuerliche Überlegungen zur Bilanz und zur Verlust- und Gewinnrechnung, zur Gründung, Umwandlung und Auflösung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften. Heft 6 der Schriftenreihe Rosenau-Kuhlberg "Steuerlich und staatlich geförderter Wohnungsbau und Existenzaufbau Einkommensteuer- und Lohnsteuerermäßigungen", Celle 1956
- Rosenau, H;
Kuhlberg, Fr.
Vertragsentwürfe für die Gründung und Umwandlung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften mit handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Anmerkungen. Band 7 der Schriftenreihe Rosenau-Kuhlberg, Celle 1958
- Schacht, Klaus
Der Mitunternehmer in der steuerrechtlichen Rechtsprechung. Band 29 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, hrsg. von Prof. Dr. Armin Spitaler, Düsseldorf 1962
- Senftner, Georg
Die Offene Handelsgesellschaft und die Stille Gesellschaft, 9. Aufl., Stuttgart
- Staub, Hermann
Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 14. Aufl.
- Staudinger
(zitiert: Staudinger-Geiler)
Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. II, 3. Teil - Gesellschaftsrecht - (§§ 705 ff.), erläutert von Geiler - 10. Aufl., München/Berlin/Leipzig 1959 - 1943
- Staudinger
Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch 3. Teil, Recht der Schuldverhältnisse, 9. Aufl.
- Stumof/Nath/Schilling
Formularbuch für Verträge, 3. Aufl., Köln-Berlin-München 1960

- Thier, Walter
Das Steuerrecht der Personengesellschaften.
In: Betriebswirtschaft und Wirtschaftsrecht, Schriften für Industrie, Handel und Handwerk, hrsg. von Dr. H. Götze, Berlin; Bd. 4, Berlin 1949
- Veith, Hans Joachim;
Klauss, Herbert K.
Beteiligungen und Auseinandersetzungen, Schriften für angewandte Rechtswissenschaft, Heft 2, Düsseldorf 1949
- Vogt, Fritz Joh.
Bilanztaktik - Wahlrechte des Unternehmers beim Jahresabschluß - 5. Aufl., Heidelberg 1959
- Weimar, Wilhelm
Gefahren der Beteiligung.
In: Der Rechts- und Steuerdienst Kölner Schriftenreihe zeitnaher rechtswissenschaftlicher Abhandlungen, Heft 32, 2. Aufl., Köln 1956

II. Aufsätze in Sammelwerken und Zeitschriften

- Becker, Enno
Steuerrecht und Privatrecht.
In: Steuer und Wirtschaft 1934, Spalte 308, 309
- Bette, L.;
Peter, K.
Familienpersonengesellschaften im Steuerrecht - Ergebnisse der Rechtsprechung -
In: Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht - Sammelwerk Kommentare und Gesetzestexte -, Herne-Berlin, Fach 18, S. 325-346
- Birkholz, H.
Die Familiengesellschaft im Steuerrecht.
In: Der Steuerpraktiker 1953, Heft 1, S. 1 ff.
- Böttcher, Conrad
Zum Wirtschafts- und Steuerrecht der Familienunternehmen.
In: Steuerberater-Jahrbuch 1953/54, Köln 1953, S. 239 ff.
- Buller, A.
Steuerliche Anerkennung von Familiengesellschaften.
In: Der Betrieb 1952, S. 541 ff.
- Burhoff, A.
Arbeitsgemeinschaften des Baugewerbes und Gewerbesteuer.
In: Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht - Sammelwerk Kommentare und Gesetzestexte -, Herne-Berlin, Fach 5, S. 421 ff.
- Caumanns
Umsatzsteuer bei Aufnahme von neuen Gesellschaftern aus Gründen der Familienzugehörigkeit oder langjährigen Mitarbeit.
In: Der Betrieb 1956, S. 169
- Cerutti
Ein neues BFH-Urteil zur Umsatzbesteuerung der Mitglieder von Arbeitsgemeinschaften.
In: Deutsche Steuer-Zeitung A 1954, S. 169 ff.
- Charlier, R.
Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten, Steuerliche Anerkennung durch das Bundesverfassungsgericht.
In: Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht - Sammelwerk Kommentare und Gesetzestexte -, Herne-Berlin, Fach 5, S. 111
- Densow
Die Unterbeteiligung im Steuerrecht.
In: Der Betrieb 1955, Nr. 11, S. 218 ff

- Felix, Günther Zur Auslegungspraxis des Bundesfinanzhofs.
In: Finanzrundschau 1959, S. 363 ff.
- Herrn "Unterbeteiligung an einem Bausparver-
trag".
In: Der Betrieb 1954, S. 768
- Jacobson, Hans Die Unterbeteiligung im Gesellschafts-
recht.
In: Der Betrieb 1953, S. 77 ff.
- Kies Die Stille Gesellschaft im Steuerrecht.
In: Deutsche Steuerzeitung 1936, S. 639
- Kröll Umsatzsteuer der Innengesellschaften.
In: Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer-
und Wirtschaftsrecht - Sammelwerk Kommen-
tare und Gesetzestexte -, Herne-Berlin,
Fach 7, S. 843 ff.
- Krüll, Edgar Die Besteuerung der Gesellschaft bürger-
lichen Rechts.
In: Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer-
und Wirtschaftsrecht - Sammelwerk Kommen-
tare und Gesetzestexte -, Herne-Berlin,
Fach 18, S. 199 ff.
- Lampert, K. Umsatzsteuer bei Gründung, Auflösung und
Umwandlung von Unternehmen.
In: Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer-
und Wirtschaftsrecht - Sammelwerk Kommen-
tare und Gesetzestexte -, Herne-Berlin,
Fach 7, S. 883 ff.
- Lehmann, Kurt Neues zur Ehegattenbesteuerung.
In: Steuerberatung 1960 Nr. 5, S. 103 ff.
- Lenski, Edgar Unternehmergemeinschaft und Mitunterneh-
merschaft.
In: Deutsche Steuerzeitung und Wirtschaft-
licher Beobachter 1939, S. 459 ff., 492 ff.
- Littmann, Eberhard Zur Frage der Gestaltungsfreiheit im
steuerlichen Gesellschaftsrecht.
In: Neue Betriebswirtschaft, Beilage zum
Betriebsberater 1953 Nr. 5
- Moeren Umsatzsteuer-Erlaß aus Billigkeitsgründen
bei Einbringung von Gegenständen in eine
Personengesellschaft, zum Begriff: Fami-
lienangehörige.
In: Umsatzsteuer-Rundschau 1955, S. 163,
182
- Lenski, Edgar Körperschaftsteuer. In: Finanz und Steuern
Bd. 7, Aufl., Stuttgart 1960

- Oswald, Franz Ist für die Mitunternehmerschaft Beteiligung an den Anlagewerten erforderlich oder genügt Mittragung des Risikos?
In: Steuer und Wirtschaft 1955, Nr. 7, Spalte 454 - 456
- Paulick, Heinz Aktuelle steuerrechtliche Fragen bei Personengesellschaften.
In: Aktuelle Gesellschaftsprobleme und Grundfragen der EWG, Steuer und Recht, hrsg. vom Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft e.V., Band 5, S. 9 ff, Herne
- Peter, K. Zulässige Gestaltung im Steuerrecht, Grundsätze und Grenzen für die Gestaltung des steuerlichen Sachverhalts.
In: Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht - Sammelwerk Kommentare und Gesetzestexte -, Herne-Berlin, Fach 2, S. 1033 ff.
- Ringleb, Organschaft und Unternehmereinheit bei der Umsatzsteuer.
In: Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht - Sammelwerk Kommentare und Gesetzestexte -, Herne-Berlin, Fach 7, S. 965
- Schneider, Unterbeteiligung im Gesellschaftsrecht.
In: Der Betrieb 1954, S. 739 ff.
- Seydel, Helmut Ausschluss von Gesellschaftern.
In: Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht - Sammelwerk Kommentare und Gesetzestexte -, Herne-Berlin, Fach 18, S. 91 ff.
- derselbe Gesellschaft bürgerlichen Rechts.
In: Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht - Sammelwerk Kommentare und Gesetzestexte -, Herne-Berlin, Fach 18, S. 155 ff.
- derselbe Die faktische Gesellschaft.
In: Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht - Sammelwerk Kommentare und Gesetzestexte -, Herne-Berlin, Fach 18, S. 67 ff.
- Spitaler, Armin Zur Frage der steuerlichen Anerkennung einer rückwirkenden Umwandlung einer Einzel-firma in eine OHG.
In: Betriebs-Berater 1950, S. 644

- Stegmaier probleme zur Geschäftsveräußerung im ganzen nach § 85 Abs. 2 UStDB.
In: Umsatzsteuer-Rundschau 1957, S. 99
- Stein, Julius Die steuerliche Behandlung der Arbeitsgemeinschaften.
In: Steuer-Warte, München 1951, Nr. 12, S. 204 ff.
- Stutz, Heinrich Die Gestaltung gesellschaftlicher Verträge im Hinblick auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.
In: Steuer und Recht, Bd. 12, S. 9 ff.
- Theis, Jakob Steuerliche Anerkennung von Familiengesellschaften.
In: Der Betrieb 1951, S. 965 ff.
- derselbe Steuerliche Anerkennung von Familiengesellschaften.
In: Der Betrieb 1952, S. 237 ff.
- derselbe Der Begriff der Mitunternehmerschaft im Steuerrecht.
In: Der Betrieb 1954, S. 916 ff.
- derselbe Die Unterbeteiligung im Steuerrecht.
In: Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht - Sammelwerk Kommentare und Gesetzestexte -, Herne-Berlin, Fach 18, S. 175
- Thoma, Gerhard Die Unterbeteiligung und ihre steuerliche Beurteilung.
In: Steuerberater-Jahrbuch 1954/55, S. 215 ff.
- Thoma, Wann sind Leistungen der Gesellschafter einer Personengesellschaft umsatzsteuerbar?
In: Umsatzsteuer-Rundschau 1955, S. 98
- Weich, Gewinnverwirklichung und Bilanzierung bei Personengesellschaften durch den Ein- und Austritt von Gesellschaftern.
In: Steuer-Warte 1952, Heft 9, S. 138
- Weissenborn, Hans-Ulrich Die steuerliche Behandlung von Handwerker-Gesellschaften.
In: Berliner Steuer-Blatt 1953, S. 284

Herbert Schreuer

Mein Lebenslauf

Ich, Paul Herbert Schreuer, wurde am 20.9.1915 zu Hartmannsdorf Kr. Chemnitz als Sohn des Krankenkassenverwalters Robert Schreuer und seiner Ehefrau Anna geboren.

Nach dem Besuche der Volksschule, der Realschule und des Realgymnasiums begab ich mich 1933 in kaufmännische Lehre, die ich 1936 mit der Kaufmannsgehilfenprüfung und einer Handelsschulprüfung abschloß.

Vom 1.4. bis 30.9.1936 leistete ich Reichsarbeitsdienst.

Vom 1.10.1936 bis 31.5.1938 war ich Stadtbankangestellter. Während des Bankdienstes wurde ich zu einer Übung zur 16.(E) Inf.-Rgt. 31 einberufen.

Am 1.6.1938 trat ich in den gehobenen Dienst der Reichsfinanzverwaltung ein, wo ich am 1.6.1943 zum Steuerinspektor auf Lebenszeit ernannt wurde.

Nach Ableistung von Kriegsdienst bei einer Transportbrigade, bei der ich zwischen dem 1.4.1941 bis 31.3.1943 bis zum Oberfahrmeister (Oberfeldwebel) befördert wurde, trat ich wegen einer 30 %-igen Kriegsdienstbeschädigung wieder in den Finanzdienst zurück. Am 1.10.1944 ordnete mich der Herr Oberfinanzpräsident Dresden zum wehrmachtgleichen Einsatz beim Transportkorps Speer ab, wo ich als TR-Zahlmeister

(Stabsintendant) verwendet und besoldet wurde. Vom April bis Sept. 1945 befand ich mich in US-Gefangenschaft.

Vom 15.12.1945 bis 31.5.1947 war ich Leiter eines Wirtschafts- und Steuerberatungsbüros, vom 15.6.1947 bis 31.8.1948 Betriebsleiter in einer Lederfabrik.

Am 31.8.1948 genehmigte die Oberfinanzdirektion Hannover meine Zulassung als Steuerbevollmächtigter.

Am 10.1.1963 wurde ich vom Herrn Niedersächsischen Minister für Wirtschaft und Verkehr als vereidigter Buchprüfer öffentlich bestellt.

Während meiner Selbständigkeit absolvierte ich die Wirtschafts-Akademie Braunschweig von 1949 bis 1952 und die Verwaltungs-Akademie Braunschweig von 1952 bis 1953; ich bin im Besitze beider Diplome.

Von 1953 bis 1956 studierte ich Wirtschaftswissenschaft an der Universität Erlangen-Nürnberg.

Seit 23.5.1942 bin ich mit Christa, geb. Rechenberger, verheiratet, unserer Ehe entstammen zwei Töchter.

Herbert Lehmann

